

TE Vwgh Erkenntnis 2019/5/28 Ra 2017/15/0062

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 28.05.2019

Index

E3L E09301000

E6j

32/04 Steuern vom Umsatz

Norm

UStG 1994 §1 Abs1 Z1

UStG 1994 §4 Abs1

31977L0388 Umsatzsteuer-RL 06te Art2

32006L0112 Mehrwertsteuersystem-RL Art2

61986CJ0102 Apple and Pear Development Council VORAB

62003CJ0412 Hotel Scandic Gasabäck VORAB

62010CJ0285 Campsa VORAB

62015CJ0263 Lajver VORAB

Betreff

?

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn und die Hofrätin Dr. Büsser sowie die Hofräte MMag. Maislinger, Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag.a Kratschmayr, über die Revision des Finanzamtes Judenburg Liezen in 8750 Judenburg, Herrngasse 30, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 19. Mai 2017, Zl. RV/2101513/2016, betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2014 (mitbeteiligte Partei: M K in S am K, vertreten durch die murtax Steuerberatungs GmbH in 8850 Murau, Bundesstraße 13b), zu Recht erkannt:

Spruch

Das angefochtene Erkenntnis wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Begründung

1 Der Mitbeteiligte erzielte Umsätze aus Land- und Forstwirtschaft und nahm zunächst die Umsatzsteuerpauschalierung gemäß § 22 UStG 1994 in Anspruch. Im Jahr 2011 erklärte er, seine Umsätze nach den allgemeinen Vorschriften zu besteuern, schaffte land- und forstwirtschaftliche Maschinen an und errichtete ein neues Stallgebäude. Die in diesem Zusammenhang geltend gemachten Vorsteuern haben in den Jahren 2011 (78.129,25 EUR), 2012 (64.604,58 EUR), 2013 (82.341,18 EUR) und 2014 (6.712,11 EUR) insgesamt 231.787,12 EUR betragen.

2 Mit Bescheid vom 14. Mai 2014 sprach die Sozialversicherungsanstalt der Bauern dem Mitbeteiligten eine unbefristete Erwerbsunfähigkeitspension ab 1. Februar 2014 zu. Um die Pension in Anspruch nehmen zu können, verpachtete der Mitbeteiligte mit Pachtvertrag vom 14. März 2014 den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb an seine Ehefrau. Als Pachtzins wurden 2.000 EUR pro Jahr vereinbart, die jeweils am Pachtjahresende, erstmals am 31. Jänner 2015, fällig waren. Die auf dem Grundstück ruhenden Abgaben und Lasten, die Versicherungsprämie für die Gebäude und die mit der Errichtung und Durchführung des Pachtvertrages verbundenen Kosten waren vom Mitbeteiligten zu tragen.

3 Am 17. November 2015 brachte der Mitbeteiligte die Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2014 ein, in der er (noch) Umsätze aus dem laufenden landwirtschaftlichen Betrieb sowie Vorsteuern auswies (Umsatzsteuergutschrift von 4.602,94 EUR). 4 Mit Bescheid vom 25. Jänner 2016 setzte das Finanzamt die Umsatzsteuer 2014 - abweichend von der Erklärung - mit 174.993,22 EUR fest und führte zur Begründung aus, der Mitbeteiligte habe ab 2011 zur Besteuerung seiner Umsätze nach den allgemeinen Vorschriften optiert (§ 22 Abs. 6 UStG 1994). Aufgrund der mit 1. Februar 2014 erfolgten Verpachtung des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes an die Ehefrau sei es erforderlich, für jeden Gegenstand des Betriebes, der ganz oder teilweise zum Vorsteuerabzug berechnete, eine Vorsteuerberichtigung bzw. eine Eigenverbrauchsbesteuerung durchzuführen. Für die land- und forstwirtschaftlichen Maschinen werde ein Entnahmeeigenverbrauch angesetzt. Bezüglich des Betriebsgebäudes erfolge eine steuerfreie Entnahme (§ 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994). Die diesbezüglich geltend gemachten Vorsteuern seien daher gemäß § 12 Abs. 10 UStG 1994 zu berichtigen.

5 Der Mitbeteiligte erhob gegen den Bescheid vom 25. Jänner 2016 Beschwerde und führte in der Beschwerde u.a. aus, er habe aufgrund der Zuerkennung der Erwerbsunfähigkeitspension die gesamte Landwirtschaft vorübergehend an seine Ehefrau verpachtet. Im Hinblick auf eine spätere Betriebsübergabe oder Vergesellschaftung an bzw. mit dem Sohn sei ein unbefristeter, jährlich kündbarer Pachtvertrag abgeschlossen worden, der voraussichtlich im Jahr 2018 (Pensionierung der Ehefrau) enden werde. Es sei weder eine Schenkung noch ein Verkauf der Land- und Forstwirtschaft erfolgt. Der Betrieb befinde sich unverändert im Eigentum des Mitbeteiligten und werde bis zur Übergabe oder Vergesellschaftung von seiner Ehefrau geführt.

6 Mit Beschwerdeentscheidung vom 10. Juni 2016 setzte das Finanzamt die Umsatzsteuerzahllast 2014 mit 172.753,91 EUR fest und führte zur Begründung aus, die Finanzverwaltung teile nicht die in einem E-Mail des Mitbeteiligten vom 14. August 2014 vertretene Auffassung, wonach "die vereinbarte Pachthöhe entsprechend einem ‚Gentlemen's Agreement‘ zwischen der Landwirtschaftskammer Steiermark und dem Finanzamt Judenburg als fremdüblich anzuerkennen sei". Sie gehe vielmehr davon aus, dass der Mitbeteiligte durch die nicht marktkonforme Verpachtung keine unternehmerische Tätigkeit mehr entfalte und daher

umsatzsteuerlich eine Entnahmebesteuerung gemäß § 3 Abs. 2 UStG 1994 bzw. eine Vorsteuerkorrektur gemäß § 12 Abs. 10 UStG 1994 vorzunehmen sei. Die beabsichtigte Übergabe des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes an den Sohn ändere daran nichts.

7 Der Mitbeteiligte stellte den Antrag auf Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht und führte im Vorlageantrag u. a. aus, dass die Marktüblichkeit einer Verpachtung bzw. die Erwirtschaftung einer Rendite nach der Rechtsprechung des EuGH kein unabdingbares Erfordernis für das Vorliegen einer unternehmerischen Tätigkeit darstelle.

8 Mit dem angefochtenen Erkenntnis gab das Bundesfinanzgericht der Beschwerde dahingehend statt, dass es die vom Mitbeteiligten erklärten Umsätze um einen "Verwendungseigenverbrauch" von 31.544,04 EUR (zum Steuersatz von 20%) erhöhte und eine Vorsteuerberichtigung gemäß § 12 Abs. 10 UStG 1994 in Höhe von 5.357,94 EUR in Ansatz brachte.

9 Mit Pachtvertrag vom 14. März 2014 habe der Mitbeteiligte seinen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb im Ausmaß von rund 85 ha an seine Ehefrau verpachtet. Der jährliche Pachtzins betrage 2.000 EUR, wobei der Mitbeteiligte die auf dem Grundstück ruhenden öffentlichen Abgaben und Lasten sowie die Feuerversicherungsprämie für die Gebäude zu tragen habe.

10 Es sei unbestritten, dass der Pachtvertrag keinem Fremdvergleich standhalte. Der vereinbarte Pachtzins sei keinesfalls als marktkonform zu qualifizieren, zumal der Mitbeteiligte in den Jahren 2011 bis 2013, somit kurze Zeit vor dem Beginn des "Pachtverhältnisses" ein Stallgebäude errichtet (Herstellungskosten von über 500.000 EUR) und

Traktoren und diversen Maschinen einschließlich Melkroboter angeschafft habe (Gesamtanschaffungskosten von 415.610,19 EUR).

1 1 Da, abgesehen von den vom Verpächter zu tragenden öffentlichen Abgaben und Lasten sowie der Feuerversicherungsprämie,

die Abschreibungsbeträge für die Maschinen und das Gebäude den vereinbarten "Pachtzins" um ein Vielfaches überstiegen, könne dem Mitbeteiligten im Rahmen des strittigen "Pachtverhältnisses" keine Einnahmenerzielungsabsicht unterstellt werden. Denn die umsatzsteuerliche Anerkennung des "Pachtverhältnisses" würde unionsrechtlich voraussetzen, dass bei der Festlegung des Pachtzinses ein wirtschaftliches Kalkül, wie es im gewöhnlichen Wirtschaftsleben unter Fremden üblich sei, berücksichtigt werde. Somit stelle das strittige "Pachtverhältnis" keine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne des Art. 9 Abs. 1 MwStSystRL bzw. keine unternehmerische Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG 1994 dar. 12 Vielmehr handle es sich bezüglich der vorübergehenden Nutzung der diversen Maschinen und Traktoren durch die Ehefrau des Mitbeteiligten um einen Verwendungseigenverbrauch im Sinne des § 3a Abs. 1a UStG 1994. Die vom Finanzamt vertretene Rechtsansicht, wonach der Entnahmetatbestand nach § 3 Abs. 2 UStG 1994 bereits im Streitjahr verwirklicht sei, werde vom Bundesfinanzgericht nicht geteilt, weil der Mitbeteiligte den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb nicht der Ehefrau übertragen, sondern lediglich vorübergehend, bis zu der im Jahr 2018 geplanten unentgeltlichen Übergabe an den Sohn, zur Nutzung überlassen habe. 13 Selbst wenn bei Abschluss des Pachtvertrages noch nicht mit Gewissheit feststehe, ob im Jahr 2018 der Betrieb unentgeltlich an den Sohn übergeben oder der Mitbeteiligte mit dem Sohn ein Gesellschaftsverhältnis zur Fortführung des Betriebes eingehen werde, ändere dies nichts daran, dass im Streitjahr tatsächlich noch keine Übertragung des Betriebes - an die Ehefrau oder an den Sohn - stattgefunden habe. Damit sei aber die Annahme eines Entnahmeeigenverbrauchs gemäß § 3 Abs. 2 UStG 1994 jedenfalls ausgeschlossen. Denn Entnahme bedeute, dass der Gegenstand den unternehmerischen Bereich endgültig verlasse.

14 Bezüglich der Bemessungsgrundlage für den Verwendungseigenverbrauch hinsichtlich der diversen Maschinen und Traktoren sei gemäß § 4 Abs. 8 lit. b UStG 1994 von der Abschreibung für Abnutzung auszugehen. Bei der Verwendung von Grundstücken sei nach § 3a Abs. 1a letzter Satz UStG 1994 die unternehmensfremde Verwendung nicht steuerbar. Daher habe eine Vorsteuerkorrektur gemäß § 12 Abs. 10 UStG 1994 (1/20 der auf das Stallgebäude entfallenden Vorsteuer) zu erfolgen.

1 5 Eine Revision erklärte das Bundesfinanzgericht für nicht zulässig, weil es sich bei der Frage, ob bereits im Streitjahr 2014 eine Übertragung des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes zu unterstellen sei, um eine auf Ebene der Beweiswürdigung zu lösende Tatfrage handle. 16 In der gegen dieses Erkenntnis gerichteten

außerordentlichen Revision des Finanzamtes wird zur Zulässigkeit im Wesentlichen ausgeführt, dass die Beurteilung des vorliegenden Sachverhalts durch das Bundesfinanzgericht mit näher angeführten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht vereinbar sei. 17 Vom Mitbeteiligten wurde - nach Einleitung des Vorverfahrens - eine Revisionsbeantwortung erstattet.

18 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

19 Die Revision ist zulässig; sie ist auch berechtigt.

20 Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 unterliegen Lieferungen und sonstige Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt, der Umsatzsteuer. 21 Die streitgegenständliche Betätigung des Mitbeteiligten fällt unzweifelhaft nicht unter § 1 Abs. 2 der Liebhabereiverordnung; auf die Ausführungen im angefochtenen Erkenntnis zu die Einnahmen übersteigenden Aufwendungen braucht daher nicht eingegangen zu werden (vgl. § 6 Liebhabereiverordnung).

22 Nach § 4 Abs. 1 UStG 1994 wird der Umsatz im Falle des § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 nach dem Entgelt bemessen. Entgelt ist alles, was der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung aufzuwenden hat, um die Lieferung oder sonstige Leistung zu erhalten. Dieses Entgelt muss keine äquivalente Gegenleistung darstellen (vgl. Ruppe/Achatz, UStG5, § 4 Tz 15). 23 Ein Umsatz wird bereits dann "gegen Entgelt" erbracht, wenn ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Lieferung/Dienstleistung und einer tatsächlich vom Unternehmer empfangenen Gegenleistung besteht, unabhängig davon, ob der Preis unter oder über den Selbstkosten und unter oder über dem normalen Marktpreis liegt. Ist eine Gegenleistung vereinbart, liegt ein entgeltlicher Umsatz vor, und Besteuerungsgrundlage ist die

tatsächlich erhaltene Gegenleistung. Diese Gegenleistung stellt also den subjektiven, nämlich den tatsächlich erhaltenen Wert, und nicht einen nach objektiven Kriterien geschätzten Wert dar (vgl. EuGH 9.6.2011, Campsa, C-285/10). 24 Nach der Rechtsprechung des EuGH ist es somit für die Qualifikation eines Umsatzes als "entgeltlicher Umsatz" grundsätzlich unerheblich, dass das Entgelt unter dem Marktpreis liegt. Die Entgeltlichkeit setzt nämlich lediglich das Bestehen eines unmittelbaren Zusammenhangs zwischen der Lieferung von Gegenständen oder der Erbringung von Dienstleistungen und der Gegenleistung voraus, die der Steuerpflichtige tatsächlich erhalten hat (EuGH 9.6.2011, Campsa, C-285/10, Rn. 25; 20.1.2005, Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, Rn. 22; 8.3.1988, Apple and Pear, 102/86, Rn. 12).

25 Die Entgeltlichkeit erfordert, dass zwischen der Leistung und der Gegenleistung ein unmittelbarer Zusammenhang besteht. Ausnahmsweise kann eine unübliche Höhe des Entgelts auch gegen das Vorliegen des unmittelbaren Zusammenhangs zwischen der Leistung des Unternehmers und der Gegenleistung und demzufolge gegen die Entgeltlichkeit sprechen; in solchen Fällen muss sich das Gericht vergewissern, dass das Entgelt nicht durch etwaige andere Faktoren bestimmt wurde, die den unmittelbaren Zusammenhang zwischen der Leistung und deren Gegenleistung infrage stellen (EuGH 2.6.2016, Lajver, C-263/15, Rn. 49).

26 Der Mitbeteiligte hat einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb geführt und diesen mit Pachtvertrag vom 14. März 2014 um 2000 EUR jährlich an seine Ehefrau verpachtet. Das Bundesfinanzgericht ging im angefochtenen Erkenntnis davon aus, dass die Verpachtung des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes keine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne des Art. 9 Abs. 1 MwStSystRL bzw. keine unternehmerische Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG 1994 darstelle, weil (abgesehen von den vom Mitbeteiligten zu tragenden öffentlichen Abgaben und Lasten sowie der Feuerversicherungsprämie) die Abschreibungsbeträge für die Maschinen und das Gebäude den vereinbarten "Pachtzins" um ein Vielfaches überstiegen. Die Anerkennung des "Pachtverhältnisses" setze - so das Bundesfinanzgericht - unionsrechtlich voraus, dass bei der Festlegung des Pachtzinses ein wirtschaftliches Kalkül, wie es im gewöhnlichen Wirtschaftsleben unter Fremden üblich sei, berücksichtigt werde.

27 Mit dieser Beurteilung ist das Bundesfinanzgericht nicht im Recht.

28 Der EuGH hat im Urteil vom 9. Juni 2011, Campsa, C-285/10, in dem es um verbilligte Lieferungen zwischen verbundenen Unternehmen ging, betont, dass die Möglichkeit, einen Umsatz als "Umsatz gegen Entgelt" iSd des Art. 2 der Sechsten Mehrwertsteuerri chtlinie, 77/388/EWG (nunmehr Art. 2 der Richtlinie 2006/112/EG) einzustufen, nur das Bestehen eines unmittelbaren Zusammenhangs zwischen der Lieferung von Gegenständen oder der Erbringung von Dienstleistungen und einer tatsächlich vom Steuerpflichtigen empfangenen Gegenleistung voraussetzt. Unerheblich ist danach, ob die Tätigkeit zu einem Preis über oder unter dem normalen Marktpreis ausgeführt wird. Grundsätzlich unerheblich ist auch die Nahebeziehung, die zwischen den Parteien des Umsatzes besteht. 29 Die streitgegenständliche Leistung (Vermietung) weist keinen offensichtlichen Bezug zur Sphäre der privaten Lebensführung eines der Beteiligten auf. Mangels gegenteiliger Anhaltspunkte lässt das unüblich niedrige Entgelt - entgegen der vom Finanzamt und vom Bundesfinanzgericht vertretenen Auffassung - nicht darauf schließen, dass eine Leistung zu unternehmensfremden Zwecken iSd § 3 Abs. 2 UStG 1994 bzw. § 3a Abs. 1a UStG 1994 vorliegt (siehe hierzu bereits VwGH 29.6.2016, 2013/15/0308). Dies gilt umso mehr, wenn sich der Mitbeteiligte - wie in der Revisionsbeantwortung vorgebracht - bei der für ihn zuständigen Landwirtschaftskammer über die Höhe eines als marktkonform anzusehenden Pachtzinses erkundigt und diesen sodann in Ansatz gebracht hat. Diesbezüglich wird auch auf das in der Beschwerde vorentscheidung angeführte E-Mail vom 14. August 2014 verwiesen.

30 Im gegebenen Zusammenhang ist auch auf die Bestimmung des § 4 Abs. 9 UStG 1994 in der Fassung des Abgabenänderungsgesetzes 2012, BGBl. I Nr. 112, zu verweisen, wonach als Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer unter bestimmten Umständen, insbesondere wenn zwischen den Parteien des Umsatzes eine Nahebeziehung besteht, der Normalwert heranzuziehen ist. 31 Das angefochtene Erkenntnis erweist sich daher als mit Rechtswidrigkeit seines Inhaltes belastet, weshalb es gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufzuheben war.

Wien, am 28. Mai 2019

Gerichtsentscheidung

EuGH 61986CJ0102 Apple and Pear Development Council VORAB

EuGH 62003CJ0412 Hotel Scandic Gasabäck VORAB

EuGH 62010CJ0285 Campsa VORAB

EuGH 62015CJ0263 Lajver VORAB

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2019:RA2017150062.L00

Im RIS seit

23.08.2019

Zuletzt aktualisiert am

30.08.2019

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2024 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at