

TE Vwgh Erkenntnis 2019/5/28 Ro 2019/15/0002

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 28.05.2019

Index

E3L E09301000

E6j

10/07 Verwaltungsgerichtshof

32/04 Steuern vom Umsatz

Norm

UStG 1994 §12

UStG 1994 §12 Abs10

UStG 1994 §12 Abs11

UStG 1994 §14

UStG 1994 §22

UStG 1994 §22 Abs1

VwGG §48 Abs2 Z1

31977L0388 Umsatzsteuer-RL 06te AnhB

31977L0388 Umsatzsteuer-RL 06te Art25

32006L0112 Mehrwertsteuersystem-RL Anh7

32006L0112 Mehrwertsteuersystem-RL Anh8

32006L0112 Mehrwertsteuersystem-RL Art295

62002CJ0321 Harbs VORAB

62004CJ0043 Stadt Sundern 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 der E S in L, vertreten durch die ECA Haingartner und Pfnadschek Steuerberatung GmbH in 8700 Leoben, Waasenplatz 1, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 25. September 2018, Zl. RV/2101023/2015, betreffend Umsatzsteuer 2014, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Revision wird als unbegründet abgewiesen.

Aufwandersatz findet nicht statt.

Begründung

1 Die Revisionswerberin erzielt Umsätze aus der Pensionshaltung von Pferden, die von ihren Eigentümern zur Ausübung von Freizeitsport oder selbständigen oder gewerblichen, nicht aber land- und forstwirtschaftlichen Zwecken genutzt werden. 2 Im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 8. Juni 2015 wurde festgehalten, die Revisionswerberin habe im Zuge der Umsatzsteuer-Jahresveranlagung für das Jahr 2014 eine Vorsteuer-Berichtigung (in Höhe von ca. 3.200 EUR) zu ihren Gunsten erklärt. Im Jahr 2008 sei eine Reithalle errichtet worden, wobei eine Vorsteuer in Höhe von ca. 32.000 EUR angefallen sei. Umsätze aus der Pensionstierhaltung von Pferden fielen ab 1. Jänner 2014 nicht unter die Durchschnittsbesteuerung. Die Revisionswerberin versteuere die Umsätze aus der Pensionstierhaltung mit dem Normalsteuersatz und führe den Vorsteuerabzug nach der PferdePauschV (BGBl. II Nr. 48/2014) durch. Eine Vorsteuerberichtigung sei nach § 28 Abs. 39 Z 4 UStG 1994 nicht zulässig.

3 Mit Bescheid vom 29. Juni 2015 setzte das Finanzamt die Umsatzsteuer für das Jahr 2014 fest. Es berücksichtigte dabei die von der Revisionswerberin geltend gemachte Berichtigung der Vorsteuer nicht. Begründend verwies das Finanzamt auf den Bericht über die Außenprüfung.

4 Die Revisionswerberin erhob gegen diesen Bescheid Beschwerde.

5 Mit dem angefochtenen Erkenntnis wies das Bundesfinanzgericht die Beschwerde als unbegründet ab. Es sprach aus, dass eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig sei.

6 Das Bundesfinanzgericht führte - nach Wiedergabe des Verfahrensganges - im Wesentlichen aus, unstrittig sei, dass die Umsätze aus der Pferdepension mit dem Normalsteuersatz von 20% zu besteuern seien und nicht unter die Durchschnittssatzbesteuerung des § 22 UStG 1994 fielen.

7 Nach § 12 Abs. 12 UStG 1994 liege eine Änderung der Verhältnisse auch im Fall eines Wechsels von der Anwendung der Vorschriften des § 22 zu den allgemeinen Vorschriften vor. Nach § 28 Abs. 39 Z 4 UStG 1994 sei diese Bestimmung erst ab dem Veranlagungsjahr 2014 anzuwenden. Zu einer Berichtigung komme es aber nur, wenn die erstmalige Verwendung oder Nutzung durch den Unternehmer in seinem Unternehmen als Anlagevermögen nach dem 31. Dezember 2013 erfolgt sei.

8 Diese Inkrafttretensbestimmung habe zur Folge, dass im vorliegenden Fall eine Vorsteuerberichtigung nicht möglich sei. 9 Die Revisionswerberin sehe diese Inkrafttretensbestimmung als verfassungswidrig an. Der Verfassungsgerichtshof habe aber in einem anderen Verfahren die Behandlung einer gegen eine Entscheidung des Bundesfinanzgerichts gerichteten Beschwerde abgelehnt (VfGH 18.2.2016, E 89/2015-11). Darin habe der Verfassungsgerichtshof insbesondere ausgeführt, soweit die Beschwerde insofern verfassungsrechtliche Fragen berühre, als die Rechtswidrigkeit der die angefochtene Entscheidung tragenden Rechtsvorschriften behauptet werde, lasse ihr Vorbringen vor dem Hintergrund der ständigen Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes, dass das Vertrauen auf den unveränderten Fortbestand der gegebenen Rechtslage als solches keinen besonderen verfassungsrechtlichen Schutz genieße, die behauptete Rechtsverletzung, die Verletzung in einem anderen verfassungsrechtlich gewährleisteten Recht oder die Verletzung in einem sonstigen Recht wegen Anwendung eines verfassungswidrigen Gesetzes als so wenig wahrscheinlich erkennen, dass sie keine Aussicht auf Erfolg habe, zumal die Beschwerdeführer zum Zeitpunkt der Investition die Möglichkeit gehabt hätten, gemäß § 22 Abs. 6 UStG 1994 einen Regelbesteuerungsantrag zu stellen. 10 Kommen das Bundesfinanzgericht und in der Folge der Verfassungsgerichtshof in vollkommen gleich gelagerten Fällen zu der Auffassung, dass die auch im gegenständlichen Fall behauptete Verfassungswidrigkeit nicht vorliege, da durch einen Wechsel in die Regelbesteuerung der Vorsteuerabzug möglich gewesen wäre, sehe sich das Bundesfinanzgericht im vorliegenden gleichgelagerten Fall in seiner Auffassung bestärkt, dass keine Verfassungswidrigkeit der Bestimmung des § 28 Abs. 39 Z 4 UStG 1994 gegeben sei. Die begehrte Vorsteuerberichtigung könne daher nicht gewährt werden. 11 Eine Revision sei zulässig, weil zu der Rechtsfrage, dass ein ab 1. Jänner 2014 zur Regelbesteuerung wechselnder bisher pauschalierter Landwirt gemäß § 28 Abs. 39 Z 4 UStG 1994 keine positive Vorsteuerberichtigung durchführen dürfe, Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes fehle.

12 Gegen dieses Erkenntnis wendet sich die Revision.

13 Das Finanzamt hat eine Revisionsbeantwortung eingebracht,

in der es erklärte, der Stellungnahme des Finanzamts im Vorlagebericht und den detaillierten Ausführungen im (wohl gemeint:) angefochtenen Erkenntnis sei nichts weiter hinzuzufügen.

14 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

15 § 22 UStG 1994 (im Streitzeitraum anwendbar in der Fassung BGBl. I Nr. 112/2012, vgl. § 28 Abs. 39 Z 4 UStG 1994) enthält eine Vereinfachungsregelung für die Besteuerung von land- und forstwirtschaftlichen Umsätzen. Danach wird bei nichtbuchführungspflichtigen Unternehmern, die Umsätze im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes ausführen, die Steuer für diese Umsätze mit 10% bzw. 12% der Bemessungsgrundlage festgesetzt. Die diesen Umsätzen zuzurechnenden Vorsteuerbeträge werden jeweils in gleicher Höhe festgesetzt.

16 Der Übergang von der Besteuerung nach Durchschnittssätzen zur Besteuerung nach den allgemeinen Regeln löste - nach der Rechtslage vor dem Abgabenänderungsgesetz 2012, BGBl. I Nr. 112 - keine steuerlichen Konsequenzen aus, insbesondere stellte er keine Änderung der für den Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse im Sinne des § 12 Abs. 10 UStG 1994 dar. Die Besteuerung der vor dem Übergang bewirkten Umsätze war als abgeschlossen zu betrachten (vgl. VwGH 22.4.2009, 2007/15/0143, VwSlg. 8438/F; 17.10.2017, Ra 2016/15/0029).

17 Mit dem Abgabenänderungsgesetz 2012 wurde in § 12 Abs. 12 UStG 1994 der Satz angefügt, dass eine Änderung der Verhältnisse, die für den Vorsteuerabzug maßgebend sind, auch dann vorliegt, wenn die Änderung darin besteht, dass ein Wechsel in der Anwendung der allgemeinen Vorschriften und der Vorschriften des § 22 UStG 1994 für den Vorsteuerabzug vorliegt. Diese Änderung ist nach § 28 Abs. 39 Z 4 UStG 1994 ab dem Veranlagungsjahr 2014 anzuwenden. Zusätzliche Voraussetzung ist, dass die erstmalige Verwendung oder Nutzung durch den Unternehmer in seinem Unternehmen als Anlagevermögen nach dem 30. Juni 2013 erfolge. 18 In den Erläuterungen zum Abänderungsantrag (vgl. S. 179 BlgNR 24. GP 219) wurde u.a. angeführt, durch die vorgeschlagene Änderung würden unbefriedigende Ergebnisse - sowohl für den Fiskus als auch für den Unternehmer - beim Wechsel der Besteuerungsart vermieden (Hinweis auf BFH 16.12.1993, BStBl. II 1994, 339). 19 Mit dem Gesetz BGBl. I Nr. 63/2013 wurde in § 28 Abs. 39 Z 4 UStG 1994 die Wortfolge "30. Juni 2013" durch die Wortfolge "31. Dezember 2013" ersetzt.

20 Ausgehend vom Wortlaut dieser Inkrafttretensbestimmung setzen daher Berichtigungen des Vorsteuerabzuges iSd § 12 Abs. 10 und 11 UStG 1994 voraus, dass ein Wechsel in der Anwendung der allgemeinen Vorschriften und der Vorschriften des § 22 UStG 1994 für den Vorsteuerabzug vorliegt; die erstmalige Verwendung oder Nutzung durch den Unternehmer in seinem Unternehmen als Anlagevermögen muss nach dem 31. Dezember 2013 erfolgt sein. 21 Unbestritten erfolgte die Nutzung des Reitstalls, bei dessen Errichtung die strittigen Vorsteuern angefallen sind, bereits vor diesem Datum.

22 Eine Berichtigung der Vorsteuern im Sinne der Novellierung scheidet im vorliegenden Fall aber schon daran, dass keine Änderung in diesem Sinne vorliegt, also kein Wechsel von der Besteuerung nach Durchschnittssätzen zur Besteuerung nach den allgemeinen Regeln.

23 Die Parteien des Verfahrens und das Bundesfinanzgericht gehen übereinstimmend davon aus, dass im Streitjahr Umsätze aus Pferdepensionen nicht unter die Durchschnittssatzbesteuerung des § 22 UStG 1994 fallen. Dieser Beurteilung ist vom Verwaltungsgerichtshof nicht entgegenzutreten. Die Besteuerung nach allgemeinen Regeln ist aber nicht erst seit 1. Jänner 2014 anzuwenden.

24 § 22 UStG 1994 fand seine unionsrechtliche Grundlage ursprünglich in Art. 25 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage und beruht nunmehr auf den Artikeln 295 bis 305 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem. Dort ist eine Pauschalregelung in Bezug auf den Vorsteuerabzug vorgesehen. Die Pauschalregelung gilt nur für die Lieferung landwirtschaftlicher Erzeugnisse und die Erbringung landwirtschaftlicher Dienstleistungen, wie sie (nunmehr) in Art. 295 der Richtlinie 2006/112/EG in Verbindung mit den Anhängen VII und VIII festgelegt sind. Die anderen Umsätze von Landwirten unterliegen den allgemeinen Regelungen des Mehrwertsteuerrechts (vgl. - mit Hinweisen auf die Rechtsprechung des EuGH 15.7.2004, Harbs, C-321/02, und 26.5.2005, Stadt Sundern, C-43/04 - VwGH 25.2.2015, 2010/13/0189; 31.1.2017,

Ro 2017/15/0013).

25 § 22 Abs. 1 UStG 1994 ist richtlinienkonform auszulegen. Es ist daher von einer umsatzbezogenen, nicht von einer betriebsbezogenen Sichtweise auszugehen (vgl. neuerlich VwGH 2010/13/0189).

26 Umsätze aus dem Einstellen von Reitpferden bzw. aus der Pensionspferdehaltung sind (im Allgemeinen) keine Leistungen im Sinne des Art. 295 der Richtlinie 2006/112/EG in Verbindung mit Anhang VII und VIII dieser Richtlinie. Insbesondere handelt es sich um keine Dienstleistungen, die "normalerweise zur landwirtschaftlichen Erzeugung beitragen" (Art 295 Abs. 1 Z 5 der genannten Richtlinie; vgl. in diesem Sinne auch - betreffend die Anknüpfung des Nebensatzes sprachlich klarer - Anhang B zur Richtlinie 77/388/EWG; vgl. Ruppe/Achatz, UStG5, § 12 Tz 327/5 sowie § 14 Tz 61). In richtlinienkonformer Interpretation handelt es sich daher um keine Umsätze iSd § 22 Abs. 1 UStG 1994 (bei vergleichbarer Rechtslage ebenso deutscher Bundesfinanzhof 13.1.2011, V R 65/09; 10.9.2014, XI R 33/13; vgl. hingegen zur Pensionspferdehaltung zu Zuchtzwecken BFH 21.1.2015, XI R 13/13). 27 An die in den Umsatzsteuerrichtlinien der Finanzverwaltung (UStR 2000 Rz 2877) vorgesehene Regelung, wonach die Umsätze aus der Pensionshaltung von Pferden (erst) ab 1. Jänner 2014 nicht unter die Durchschnittssatzbesteuerung fallen, ist der Verwaltungsgerichtshof nicht gebunden (vgl. hierzu VwGH 31.1.2018, Ra 2017/15/0038, Rz 23).

28 Der Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit Umsätzen aus der Pensionspferdehaltung war daher stets - auch bereits im Jahr der Errichtung der Reithalle - nach den allgemeinen Vorschriften vorzunehmen.

29 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 (bei Grundstücken: neunzehn) Kalenderjahren die Verhältnisse, die im Kalenderjahr der erstmaligen Verwendung für den Vorsteuerabzug maßgebend waren, so ist nach § 12 Abs. 10 UStG 1994 für jedes Jahr der Änderung ein Ausgleich durch eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges durchzuführen.

30 Eine solche Änderung der für den Vorsteuerabzug maßgeblichen Verhältnisse kann einerseits in tatsächlichen Änderungen etwa hinsichtlich des Verwendungszwecks eines Gegenstandes bestehen. Sie kann aber andererseits auch in einer Änderung der für den Vorsteuerabzug maßgeblichen Rechtslage bestehen (vgl. VwGH 18.12.2017, Ra 2016/15/0084, mwN). 31 Mit dem Abgabenänderungsgesetz 2011, BGBl. I Nr. 76, wurde die Z 1 der Anlage (nunmehr - idF BGBl. I Nr. 118/2015 - Anlage 2) zum UStG 1994 (bezogen auf Umsätze und sonstige Sachverhalte, die nach dem 31. Dezember 2011 ausgeführt werden bzw. sich ereignen; § 28 Abs. 37 UStG 1994) geändert. Damit wurde entsprechend dem Urteil des Europäischen Gerichtshofes vom 12. Mai 2011, C-441/09, Kommission/Österreich, der Steuersatz für die Lieferung, die Einfuhr und den innergemeinschaftlichen Erwerb von Pferden geändert (ermäßigter Steuersatz nur mehr dann, wenn die Pferde zur Schlachtung bestimmt sind). Mit dieser gesetzlichen Änderung erfolgte keine Änderung im Hinblick auf den Vorsteuerabzug, der daher eine Berichtigung eines Vorsteuerabzuges ermöglichen würde. 32 Eine bloß geänderte rechtliche Beurteilung eines unveränderten Sachverhalts nach einer ursprünglichen rechtlichen Fehlbeurteilung der Vorsteuerabzugsberechtigung stellt aber keine Änderung der Verhältnisse dar, die zu einer Vorsteuerberichtigung in den Folgejahren nach § 12 Abs. 10 bis 11 UStG 1994 führt. Die Vorsteuerberichtigung nach § 12 Abs. 10 bis 11 UStG 1994 dient nämlich nicht der (teilweisen) Korrektur fehlerhafter Entscheidungen betreffend die ursprüngliche Vorsteuerabzugsberechtigung, die aufgrund rechtskräftiger Veranlagung verfahrensrechtlich unabänderlich geworden sind und hinsichtlich derer gerade keine Änderung der für den Vorsteuerabzug maßgeblichen Verhältnisse eingetreten ist (vgl. VwGH 18.12.2017, Ra 2016/15/0084).

33 Die Revision war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

3 4 Für eine Revisionsbeantwortung, die sich darin erschöpft, auf die bisherigen Ausführungen sowie auf die Begründung des angefochtenen Erkenntnisses zu verweisen, steht kein Aufwandsersatz zu (vgl. VwGH 13.9.2018, Ro 2016/15/0005).

Wien, am 28. Mai 2019

Gerichtsentscheidung

EuGH 62002CJ0321 Harbs VORAB

EuGH 62004CJ0043 Stadt Sundern VORAB

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2019:RO2019150002.J00

Im RIS seit

03.09.2019

Zuletzt aktualisiert am

03.09.2019

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at