

TE Vwgh Erkenntnis 2017/9/14 Ro 2015/15/0038

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 14.09.2017

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

33 Bewertungsrecht;

Norm

BewG 1955 §30 Abs9;

EStG 1988 §21 Abs1;

1. BewG 1955 § 30 heute
 2. BewG 1955 § 30 gültig ab 18.04.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 63/2013
 3. BewG 1955 § 30 gültig von 15.12.2012 bis 17.04.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
 4. BewG 1955 § 30 gültig von 30.12.2000 bis 14.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 142/2000
 5. BewG 1955 § 30 gültig von 13.01.1999 bis 29.12.2000 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 28/1999
 6. BewG 1955 § 30 gültig von 01.05.1996 bis 12.01.1999 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
 7. BewG 1955 § 30 gültig von 31.07.1992 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 450/1992
 8. BewG 1955 § 30 gültig von 30.12.1987 bis 30.07.1992 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 649/1987
1. EStG 1988 § 21 heute
 2. EStG 1988 § 21 gültig ab 30.10.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2019
 3. EStG 1988 § 21 gültig von 30.07.1988 bis 29.10.2019

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. Engenhart, über die Revision der C M in K, vertreten durch die Dr. Ferdinand Jenni Steuerberatungsgesellschaft m.b.H. in 6850 Dornbirn, Jahngasse 18, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 25. Juni 2015, Zl. RV/1100159/2011, betreffend u.a. Umsatz- und Einkommensteuer 2006 bis 2009 sowie Festsetzung der Umsatzsteuer Jänner bis Juni 2010, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Revision wird als unbegründet abgewiesen.

Begründung

1 Die Revisionswerberin erklärte im Streitzeitraum Umsätze und Einkünfte aus einem Gartenbaubetrieb. Sie nahm die Umsatzsteuerpauschalierung gemäß § 22 Abs. 1 bis 5 UStG 1994 in Anspruch und ermittelte ihre Einkünfte nach § 5 Abs. 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die

Ermittlung des Gewinnes aus Land- und Forstwirtschaft, BGBl. II Nr. 258/2005 (im Folgenden nur: LuF PauschVO). 1 Die Revisionswerberin erklärte im Streitzeitraum Umsätze und Einkünfte aus einem Gartenbaubetrieb. Sie nahm die Umsatzsteuerpauschalierung gemäß Paragraph 22, Absatz eins, bis 5 UStG 1994 in Anspruch und ermittelte ihre Einkünfte nach Paragraph 5, Absatz eins, der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes aus Land- und Forstwirtschaft, Bundesgesetzblatt Teil 2, Nr. 258 aus 2005, (im Folgenden nur: LuF PauschVO).

2 Im Rahmen einer Außenprüfung vertrat der Prüfer den Standpunkt, dass die Revisionswerberin einen Gewerbebetrieb führe und die Pauschalierung nach § 22 Abs. 1 bis 5 UStG 1994 sowie die LuF PauschVO zu Unrecht in Anspruch genommen habe. Im Prüfungszeitraum seien in "überwältigendem" Umfang Pflanzen zugekauft und ohne weitere Bearbeitung im Gartenbaubetrieb weiterveräußert worden. Es handle sich hierbei um Bäume mit Größen bis zu 4 Metern, Beerenpflanzen, Gemüsejungpflanzen, Heckenpflanzen, Rosen und Ziergräser. In geringem Umfang seien auch Setzlinge zugekauft worden, wobei der Einkauf von Terracotta- und sonstigen Handelswaren den Zukauf an Setzlingen um ein Mehrfaches überschritten habe. 2 Im Rahmen einer Außenprüfung vertrat der Prüfer den Standpunkt, dass die Revisionswerberin einen Gewerbebetrieb führe und die Pauschalierung nach Paragraph 22, Absatz eins, bis 5 UStG 1994 sowie die LuF PauschVO zu Unrecht in Anspruch genommen habe. Im Prüfungszeitraum seien in "überwältigendem" Umfang Pflanzen zugekauft und ohne weitere Bearbeitung im Gartenbaubetrieb weiterveräußert worden. Es handle sich hierbei um Bäume mit Größen bis zu 4 Metern, Beerenpflanzen, Gemüsejungpflanzen, Heckenpflanzen, Rosen und Ziergräser. In geringem Umfang seien auch Setzlinge zugekauft worden, wobei der Einkauf von Terracotta- und sonstigen Handelswaren den Zukauf an Setzlingen um ein Mehrfaches überschritten habe.

3 Die im Betrieb der Revisionswerberin zugekauften Pflanzen würden bei der Anlieferung einer Qualitätskontrolle unterzogen, je nach Bedarf geschnitten und/oder ein- bzw. umgetopft und nach kurzer Zeit (unter zwei bis drei Wochen) veräußert, weshalb sie als Handelswaren einzustufen seien. Zudem seien über die Jahre in großem Ausmaß Pflanzen von Baumschulen zugekauft und an den Ehemann der Revisionswerberin weiterverkauft worden, der am selben Standort ein Gartengestaltungsunternehmen führe. Unterlagen, die die landwirtschaftliche Produktion bzw. den Anteil der landwirtschaftlichen Wertschöpfung belegten, seien trotz mehrmaliger Nachfrage nicht vorgelegt worden.

4 Im Hinblick auf die Einkäufe liege kein landwirtschaftlicher, sondern ein gewerblicher Betrieb vor. Es lägen Unterlagen vor, die für den Streitzeitraum eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermöglichen. Auch die Bemessungsgrundlagen für die Umsatzsteuer könnten anhand der Unterlagen ermittelt werden. 4 Im Hinblick auf die Einkäufe liege kein landwirtschaftlicher, sondern ein gewerblicher Betrieb vor. Es lägen Unterlagen vor, die für den Streitzeitraum eine Gewinnermittlung nach Paragraph 4, Absatz 3, EStG 1988 ermöglichen. Auch die Bemessungsgrundlagen für die Umsatzsteuer könnten anhand der Unterlagen ermittelt werden.

5 Das Finanzamt folgte dem Prüfer, verfügte die Wiederaufnahme der Verfahren und erließ entsprechende Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2006 bis 2009 sowie einen Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid für den Zeitraum Jänner bis Juni 2010.

6 Die Revisionswerberin berief gegen die im Anschluss an die Außenprüfung ergangenen Umsatz- und Einkommensteuerbescheide und legte der Berufung ein "Fachgutachten über das Vorliegen der Eigenschaften eines Landwirtschaftlichen Gartenbaubetriebes nach § 21 EStG 1988" vor, in dem der Sachverständige für Gartenbau zusammenfassend zum Ergebnis gelangt, dass es sich beim Betrieb der Revisionswerberin um eine landwirtschaftliche Gärtnerei im Sinne des § 21 EStG 1988 handle. 6 Die Revisionswerberin berief gegen die im Anschluss an die Außenprüfung ergangenen Umsatz- und Einkommensteuerbescheide und legte der Berufung ein "Fachgutachten über das Vorliegen der Eigenschaften eines Landwirtschaftlichen Gartenbaubetriebes nach Paragraph 21, EStG 1988" vor, in dem der Sachverständige für Gartenbau zusammenfassend zum Ergebnis gelangt, dass es sich beim Betrieb der Revisionswerberin um eine landwirtschaftliche Gärtnerei im Sinne des Paragraph 21, EStG 1988 handle.

7 Der Betrieb verfüge über Produktionsflächen im Ausmaß von

4.775 m² und über Flächen für den Detailverkauf im Ausmaß von 925 m². Organisatorisch seien die Verkaufs- und Produktionsflächen in der Baumschule klar getrennt. Funktional bestehe ein Mischsystem, in dem überständige Pflanzenzukäufe in die Produktion übernommen und weiterkultiviert würden bzw. Detailkunden direkt aus den

Produktionsflächen heraus Pflanzen auswählen.

8 Da sich im Gartenbau eine immer stärker spezialisierte und arbeitsteilige Wirtschaftsweise durchgesetzt habe, würden Pflanzen nicht mehr vom Samenkorn bzw. Steckling weg kultiviert, sondern als vorgefertigte Ware (Halbfertigware) zugekauft. Die Revisionswerberin kaufe daher Pflanzen zum sofortigen Verkauf und zur Weiterzucht zu. Die für den sofortigen Verkauf bestimmten Pflanzen würden laut Revisionswerberin auf den dafür vorgesehenen Verkaufsflächen aufgestellt, bzw. zum Verkaufsfertigmachen (Auspacken, Säubern, Auspreisen) kurzfristig an einem dafür geeigneten Arbeitsplatz zwischengelagert. Die für die Weiterkultur bestimmten Pflanzen gelangten, nachdem notwendige gärtnerische Tätigkeiten wie Umtopfen, Rückschnitt, Stäben, Aufbinden etc. erledigt seien, auf die dafür vorgesehenen Produktionsflächen. Frisch umgetopfte Ware könne über mehrere Monate hinweg nicht verkauft werden, weil die Pflanzen keinen festen Halt im Topfballen fänden und beim Transport aus dem Topf herausfallen würden. Dadurch entstünde ein erheblicher Schaden an den jungen Wurzeln, der die Pflanze weitgehend entwerten würde. Auch frisch zurückgeschnittene Pflanzen seien wegen ihres wenig attraktiven Aussehens praktisch unverkäuflich. Von Detailkunden aus der Produktion entnommene Ware sei damit in der Regel bereits gärtnerisch bearbeitet, auch wenn sie noch nicht an einem für den Detailverkauf vorgesehenen Platz aufgestellt worden sei. Daraus ergebe sich, "dass ein- oder umgetopfte Ware in der Praxis zur Eigenproduktion wird". Neben der Kultur eines breiten Spektrums an Containerpflanzen würden verschiedene Gehölze in größeren Stückzahlen aus Jungpflanzen gezogen. Der Gehölzbestand der Produktion habe zum Zeitpunkt der Befundaufnahme insgesamt 10.220 Stück betragen. Der Bestand an Pflanzen und anderen Waren im Detailverkauf sei nicht erfasst worden.

9 Selbst produzierte und zugekaufte Ware werde mit einem Rohaufschlag vermarktet, der üblicherweise beim Absatz an Wiederverkäufer 42,5% und beim Absatz an Endverbraucher 90% betrage. Unter Berücksichtigung von Warenverlusten (10%) ergebe sich daraus ein realisierter Aufschlagssatz von 28% bei Wiederverkäufern bzw. 71% bei Endverbrauchern. Werde der Rohaufschlag (Spanne) vom Umsatz abgezogen, verbleibe der Warenwert. Ziehe man vom Warenwert den Einsatz an Handels- und Halbfertigware ab, so verbleibe die Wertschöpfung aus der Eigenproduktion. Diese habe in den Jahren 2006 bis 2009 durchschnittlich 118.802,35 EUR betragen. Die Abgrenzung von Handels- und Halbfertigware sei anhand der in den Belegen des Wareneinkaufs angeführten Warenbezeichnung, des Lieferdatums und des Lieferanten weitgehend zweifelsfrei nachvollziehbar. Der Wert der Halbfertigware habe in den Jahren 2006 bis 2009 durchschnittlich 89.820,87 EUR betragen. Da es möglich gewesen sei, den Wert der Halbfertigware aus der Summe aller Zukäufe herauszurechnen, könne auch der Wert der Handelsware bestimmt werden, der in keinem Jahr 25% des Gesamtumsatzes überstiegen habe. Im Schnitt liege der Wert sogar unter 13%.

10 Es treffe zu, dass die von der Revisionswerberin zugekauften Pflanzen auch ohne weitere Bearbeitung hätten veräußert werden können. Tatsächlich werde ein wesentlicher Teil der zugekauften Pflanzen aber weiter bearbeitet, was zu einer Wertsteigerung führe. Die Größe der zugekauften Pflanzen allein sei kein Kriterium für die Feststellung einer gärtnerischen Tätigkeit. Der Zukauf von Terracotta- und Gartenhandelsware habe das zulässige Ausmaß nie überschritten.

11 Das Führen von Anbau-, Ernte-, Spritzmittel- sowie Veredelungsverzeichnissen und Quartierbüchern zum Nachweis der landwirtschaftlichen Zuordnung sei nicht verpflichtend. Es obliege dem Gärtner, ob und wie er Informationen über die verschiedenen Kulturmaßnahmen aufzeichne. Gesetzlich vorgeschriebene Aufzeichnungen über die Pflanzenschutzmaßnahmen lägen vor.

12 Das Finanzamt wies die Berufungen mit Berufungsvorentscheidungen ab und begründete die abweisende Erledigung im Wesentlichen damit, dass der überwiegende Teil der von der Revisionswerberin verkauften Pflanzen bereits beim Einkauf marktreif gewesen sei und die im Gartenbau üblichen Anbau-, Ernte- oder Spritzmittelverzeichnisse fehlten. Auch Quartierbücher oder Veredelungsverzeichnisse seien nicht vorhanden bzw. nicht vorgelegt worden. Die gutachterlichen Ausführungen zur Wertschöpfung im Betrieb seien nicht nachvollziehbar, weil von zu niedrigen Rohaufschlägen ausgegangen worden sei. Bei Ansatz der im Betrieb der Revisionswerberin tatsächlich erzielten Rohaufschläge würde sich keine bzw. eine weit geringere landwirtschaftliche Wertschöpfung ergeben. Es sei ganz klar von einem Gewerbebetrieb und nicht von einem land- und forstwirtschaftlichen Gartenbaubetrieb auszugehen.

13 Die Revisionswerberin beantragte die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und wurde nach Vorlage der Berufung u.a. aufgefordert, eine im Vorlageantrag angekündigte Stellungnahme zu den

Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung zu übermitteln sowie die Umsatz- und Einkommensteuerbemessungsgrundlagen bekanntzugeben, die sich bei Berücksichtigung der bislang allenfalls noch nicht berücksichtigten Betriebsausgaben ergäben.

14 Die Revisionswerberin legte Gewinn- und Verlustrechnungen für die Jahre 2006 bis 2009 und eine Stellungnahme zur Berufungsvorentscheidung vor, in der u.a. ausgeführt wird, dass die Sachverhaltsfeststellungen auf einem mangelhaften Verfahren beruhten und das Finanzamt dem tatsächlichen Betriebsgeschehen nicht Rechnung getragen habe.

15 Das Finanzamt vertrete offensichtlich die Auffassung, dass landwirtschaftliche Produktion nur bei der Aufzucht von Pflanzen vom Samenkorn bzw. Steckling weg vorliege. Dies widerspreche der arbeitsteilig organisierten Praxis. Wegen der mehrstufigen Produktionsweise komme dem Umstand, dass veräußerbare Pflanzen zugekauft worden seien, keine Bedeutung zu. Unter Handelswaren, seien zugekaufte Erzeugnisse zu verstehen, die gärtnerisch nicht bearbeitet würden und sich vor dem Weiterverkauf nicht wesentlich veränderten. Im Betrieb der Revisionswerberin werde ein Großteil der zugekauften Pflanzen gärtnerisch bearbeitet und dadurch verändert. Mit Hilfe der Naturkräfte werde ein deutlicher Wertzuwachs erzielt, weil größere, akklimatisierte Pflanzen von Kunden geschätzt würden und höhere Preise erzielen.

16 Mit dem angefochtenen Erkenntnis gab das Bundesfinanzgericht der Berufung (nunmehr Beschwerde) - nach Einholung weiterer Stellungnahmen des Finanzamtes und der Revisionswerberin sowie Durchführung einer mündlichen Beschwerdeverhandlung - teilweise Folge. Es änderte die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide insoweit ab, als es ihnen die von der Revisionswerberin im Rahmen des Beschwerdeverfahrens bekanntgegebenen Umsatzsteuerbemessungsgrundlagen und Einkünfte zugrunde legte.

17 Die Revisionswerberin betreibe einen Gartenbaubetrieb mit Detailverkauf, wobei selbst gezogene bzw. kultivierte Pflanzen und zugekaufte Pflanzen sowie sonstige Gartenartikel (Dünger, Erde, Rindenmulch, etc.), diverse Terracottaware und Gartenaccessoires angeboten würden.

18 Die bewirtschaftete Fläche betrage ca. 5.700 m², wovon ca. 2.700 m² auf die Betriebsfläche in A, wo sich auch das Wohnhaus sowie die Betriebsgebäude befänden, und ca. 3.000 m² auf eine Produktionsfläche in C entfielen. In A würden Containerwaren und in C Heckenpflanzen kultiviert.

19 In den Jahren 2006 und 2007 habe die Revisionswerberin vier, im Jahr 2008 zwei und im Jahr 2009 eine Arbeitnehmerin (teils geringfügig) beschäftigt. Der Lohnaufwand habe 10.904,11 EUR (2006), 20.747,18 EUR (2007), 10.595,69 EUR (2008) und 13.253,21 EUR (2009) betragen.

20 In den Streitjahren seien folgende Umsätze erzielt

bzw. Einkäufe getätigt worden:

2006

2007

2008

2009

Umsatz

388.189,00

389.843,00

549.920,00

392.464,00

Einkauf

133.086,87

161.183,77

174.735,77

147.774,70

Anteil am Umsatz

34,28%

41,35%

31,77%

37,65%

21 Die zugekauften Pflanzen seien zum Teil wurzelnackt, im Wesentlichen aber in Containern mit unterschiedlichsten Größen geliefert worden. Zum Teil seien die zugekauften Pflanzen sofort in den Verkauf gelangt, teilweise seien sie im Betrieb der Revisionswerberin weiterkultiviert worden.

22 Die zum sofortigen Verkauf bestimmten und die weiterkultivierten Pflanzen seien im Betrieb der Revisionswerberin verkauft worden. Zeitnah geführte Aufzeichnungen oder sonstige Unterlagen, anhand derer eine Zuordnung der zum sofortigen Weiterverkauf bestimmten Pflanzen und der im Betrieb weiterkultivierten Pflanzen nachvollziehbar wäre oder welche die Aufzucht- bzw. Kultivierungsarbeiten dokumentierten, seien nicht vorgelegt worden.

23 Strittig sei, ob aufgrund des Zukaufs marktfähiger und daher als Handelsware anzusehender Pflanzen eine landwirtschaftliche Tätigkeit zu verneinen sei oder, ob aufgrund der erfolgten Kultivierungsmaßnahmen an zugekauften Pflanzen ein für die Einstufung als landwirtschaftlicher Betrieb unschädlicher Zukauf von Pflanzen und sonstigen Handelswaren vorliege.

24 Unter § 21 EStG 1988 fielen nur die Einkünfte aus der Verwertung der im eigenen landwirtschaftlichen Betrieb gewonnenen Pflanzen oder Pflanzenteile, nicht aber die Veräußerung zugekaufter Produkte. Würden auch zugekaufte Pflanzen und Erzeugnisse veräußert, sei gemäß § 21 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 iVm § 30 Abs. 9 BewG für die Abgrenzung von einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb zum Gewerbebetrieb maßgeblich, ob der Einkaufswert des Zukaufs fremder Erzeugnisse 25% des Umsatzes dieses Betriebes übersteige oder nicht. Daraus sei abzuleiten, dass eine Trennung der zugekauften Handelsware und der zur Weiterkultivierung bestimmten Pflanzen erforderlich sei. Wie eingangs festgestellt, habe der Einkaufswert der zugekauften Pflanzen und sonstigen Waren im Jahr 2006 34,28%, im Jahr 2007 41,35%, im Jahr 2008 31,77% und im Jahr 2009 37,65% des Jahresumsatzes betragen. Eine nachvollziehbare Zuordnung der zum Weiterverkauf bzw. zur Weiterkultivierung bestimmten Pflanzen sei nicht erfolgt. 24 Unter Paragraph 21, EStG 1988 fielen nur die Einkünfte aus der Verwertung der im eigenen landwirtschaftlichen Betrieb gewonnenen Pflanzen oder Pflanzenteile, nicht aber die Veräußerung zugekaufter Produkte. Würden auch zugekaufte Pflanzen und Erzeugnisse veräußert, sei gemäß Paragraph 21, Absatz eins, Ziffer eins, EStG 1988 in Verbindung mit Paragraph 30, Absatz 9, BewG für die Abgrenzung von einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb zum Gewerbebetrieb maßgeblich, ob der Einkaufswert des Zukaufs fremder Erzeugnisse 25% des Umsatzes dieses Betriebes übersteige oder nicht. Daraus sei abzuleiten, dass eine Trennung der zugekauften Handelsware und der zur Weiterkultivierung bestimmten Pflanzen erforderlich sei. Wie eingangs festgestellt, habe der Einkaufswert der zugekauften Pflanzen und sonstigen Waren im Jahr 2006 34,28%, im Jahr 2007 41,35%, im Jahr 2008 31,77% und im Jahr 2009 37,65% des Jahresumsatzes betragen. Eine nachvollziehbare Zuordnung der zum Weiterverkauf bzw. zur Weiterkultivierung bestimmten Pflanzen sei nicht erfolgt.

25 Zum Nachweis dafür, dass der Anteil der zugekauften Waren 25% des Umsatzes nicht überstiegen habe und von einem landwirtschaftlichen Betrieb auszugehen sei, habe die Revisionswerberin ein - nach Beendigung der Außenprüfung erstelltes - Sachverständigengutachten vorgelegt, das nicht geeignet sei, die Unschädlichkeit des Zukaufs fremder Erzeugnisse zu belegen.

26 Im Gutachten werde ausgehend von den Warenerlösen und durchschnittlichen Aufschlagssätzen der Warenwert und in der Folge die Wertschöpfung aus landwirtschaftlicher Produktion errechnet. Weiters werde anhand der Belege des Wareneinkaufs der Einkaufswert der Handelsware ermittelt, der laut Gutachten einem Anteil am Umsatz von 14,3% (2006), 15,8% (2007), 9,5% (2008) und 13,5% (2009) entspreche.

27 Abgesehen davon, dass die für die Berechnung der landwirtschaftlichen Wertschöpfung herangezogenen Aufschlagsätze (28% Wiederverkäufer, 71% Detailverkauf) nicht in einer nachvollziehbaren Weise belegt worden seien

und in einem offensichtlichen Missverhältnis zu dem vom Prüfer anhand von Einzelverkäufen ermittelten durchschnittlichen Rohaufschlagskoeffizienten von 2,76 stünden, ergebe sich aus der angestellten "Restgrößenberechnung" keine nachvollziehbare Zuordnung der einzelnen Zukäufe zur Handelsware einerseits und zur Halbfertigware andererseits. Im Gutachten werde dazu nur ausgeführt, dass die Abgrenzung der zum sofortigen Verkauf bestimmten Ware von der Ware, die zur Weiterkultur bestimmt sei, anhand der Warenbezeichnung, des Lieferdatums und des Lieferanten weitgehend zweifelsfrei nachvollzogen werden könne. Weitergehende Ausführungen dazu enthalte das Gutachten nicht, weshalb es hinsichtlich einer entscheidenden Grundlage, nämlich dem der Produktion zugerechneten Wareneinsatz, nicht nachvollziehbar sei.

28 Dem Standpunkt des Gutachters, wonach das Führen von Aufzeichnungen zum Nachweis der landwirtschaftlichen Produktion nicht verpflichtend sei und der Abgabepflichtige entscheiden könne, ob und wie er Informationen über verschiedene Kulturmaßnahmen aufzeichne, sei entgegenzuhalten, dass eine nachvollziehbare Zuordnung der Zukäufe nur anhand von zeitnah und vollständig geführten Aufzeichnungen möglich sei. Zu berücksichtigen sei auch, dass es dem Abgabepflichtigen, der eine abgabenrechtliche Begünstigung in Anspruch nehme (dass die land- und forstwirtschaftliche Pauschalierung eine solche Begünstigung darstellt, sei im Beschwerdefall augenscheinlich), obliege, das Vorliegen der dafür erforderlichen Voraussetzungen darzulegen. Eine (nachträgliche) Berechnung, wie sie im vorliegenden Gutachten angestellt worden sei, könne das Führen solcher Aufzeichnungen nicht ersetzen.

29 Abgesehen davon, dass dem Gutachten Art und Umfang der an zugekauften Pflanzen konkret durchgeführten Aufzucht- und/oder Kultivierungsarbeiten nicht zu entnehmen sei, stelle nicht jedes Bearbeiten zugekaufter Pflanzen eine landwirtschaftliche Betätigung im Sinne des § 21 EStG 1988 dar. Es wäre nicht sachgerecht, denjenigen, der sofort veräußerbare Pflanzen zukaufe und durch Maßnahmen (wie z.B. Aufbinden, Gießen, Düngen, Zurückschneiden) in einem verkaufsfähigen Zustand erhalte, gleich zu behandeln wie denjenigen, der Urproduktion betreibe und - gegebenenfalls über mehrere Jahre - Pflanzen züchte. 29 Abgesehen davon, dass dem Gutachten Art und Umfang der an zugekauften Pflanzen konkret durchgeführten Aufzucht- und/oder Kultivierungsarbeiten nicht zu entnehmen sei, stelle nicht jedes Bearbeiten zugekaufter Pflanzen eine landwirtschaftliche Betätigung im Sinne des Paragraph 21, EStG 1988 dar. Es wäre nicht sachgerecht, denjenigen, der sofort veräußerbare Pflanzen zukaufe und durch Maßnahmen (wie z.B. Aufbinden, Gießen, Düngen, Zurückschneiden) in einem verkaufsfähigen Zustand erhalte, gleich zu behandeln wie denjenigen, der Urproduktion betreibe und - gegebenenfalls über mehrere Jahre - Pflanzen züchte.

30 Da die in § 30 Abs. 9 BewG normierte Zukaufsgrenze von 25% überschritten worden sei, liege kein landwirtschaftlicher Betrieb iSd § 21 EStG 1988 vor. Folglich seien § 22 Abs. 1 bis 5 UStG 1994 und die LuF PauschVO nicht anwendbar. Das Finanzamt habe gegen die von der Revisionswerberin bekanntgegebenen Umsatzsteuerbemessungsgrundlagen und Einkünfte aus Gewerbebetrieb keine Einwendungen erhoben, weshalb die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide entsprechend abzuändern gewesen seien. 30 Da die in Paragraph 30, Absatz 9, BewG normierte Zukaufsgrenze von 25% überschritten worden sei, liege kein landwirtschaftlicher Betrieb iSd Paragraph 21, EStG 1988 vor. Folglich seien Paragraph 22, Absatz eins bis 5 UStG 1994 und die LuF PauschVO nicht anwendbar. Das Finanzamt habe gegen die von der Revisionswerberin bekanntgegebenen Umsatzsteuerbemessungsgrundlagen und Einkünfte aus Gewerbebetrieb keine Einwendungen erhoben, weshalb die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide entsprechend abzuändern gewesen seien.

31 Hinsichtlich der Umsatz- und Einkommensteuerbescheide erklärte das Bundesfinanzgericht eine Revision für zulässig, weil keine höchstgerichtliche Rechtsprechung zur Frage existiere, "ob bei einem in der gegenständlich zu beurteilenden Art betriebenen Gartenbaubetrieb von einer land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit im Sinne des § 21 EStG 1988 auszugehen ist bzw. wann Kultivierungsarbeiten an zugekauften Pflanzen als landwirtschaftliche Produktion anzusehen sind und inwieweit darüber bzw. über das Ausmaß der zugekauften Handelswaren einerseits und der im Betrieb weiterverwendeten Erzeugnisse andererseits entsprechende Aufzeichnungen zu führen sind." 31 Hinsichtlich der Umsatz- und Einkommensteuerbescheide erklärte das Bundesfinanzgericht eine Revision für zulässig, weil keine höchstgerichtliche Rechtsprechung zur Frage existiere, "ob bei einem in der gegenständlich zu beurteilenden Art betriebenen Gartenbaubetrieb von einer land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit im Sinne des Paragraph 21, EStG 1988 auszugehen ist bzw. wann Kultivierungsarbeiten an zugekauften Pflanzen als landwirtschaftliche Produktion anzusehen sind und inwieweit darüber bzw. über das Ausmaß der zugekauften Handelswaren einerseits und der im Betrieb weiterverwendeten Erzeugnisse andererseits entsprechende Aufzeichnungen zu führen sind."

32 Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die vorliegende Revision. Das Finanzamt hat eine "Stellungnahme zur Revision"

erstattet, aber kein Kosten geltend gemacht.

33 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

§ 22 UStG 1994 in der für den Streitzeitraum geltenden Fassung lautet auszugsweise: Paragraph 22, UStG 1994 in der für den Streitzeitraum geltenden Fassung lautet auszugsweise:

"§ 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.

(...)

1. (3) Absatz 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,

(...)."

34 § 21 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 lautet: 34 Paragraph 21, Absatz eins, Ziffer eins, EStG 1988 lautet:

"§ 21. (1) Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft sind:

1. Einkünfte aus dem Betrieb von Landwirtschaft,

Forstwirtschaft, Weinbau, Gartenbau, Obstbau, Gemüsebau und aus allen Betrieben, die Pflanzen und Pflanzenteile mit Hilfe der Naturkräfte gewinnen. Werden Einkünfte auch aus zugekauften Erzeugnissen erzielt, dann gilt für die Abgrenzung zum Gewerbebetrieb § 30 Abs. 9 bis 11 des Bewertungsgesetzes 1955. "Forstwirtschaft, Weinbau, Gartenbau, Obstbau, Gemüsebau und aus allen Betrieben, die Pflanzen und Pflanzenteile mit Hilfe der Naturkräfte gewinnen. Werden Einkünfte auch aus zugekauften Erzeugnissen erzielt, dann gilt für die Abgrenzung zum Gewerbebetrieb Paragraph 30, Absatz 9, bis 11 des Bewertungsgesetzes 1955."

35 Die Abs. 9 bis 11 des § 30 BewG 1995 in der für den Revisionsfall geltenden Fassung des Budgetbegleitgesetzes 2001, BGBl. I Nr. 142/2000, lauten auszugsweise: 35 Die Absatz 9 bis 11 des Paragraph 30, BewG 1995 in der für den Revisionsfall geltenden Fassung des Budgetbegleitgesetzes 2001, Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 142 aus 2000,, lauten auszugsweise:

1. "(9) Absatz 9, Werden im Rahmen eines landwirtschaftlichen Hauptbetriebes auch Umsätze aus zugekauften Erzeugnissen erzielt, so ist ein einheitlicher landwirtschaftlicher Betrieb auch dann anzunehmen, wenn der Einkaufswert des Zukaufes fremder Erzeugnisse nicht mehr als 25 v.H. des Umsatzes dieses Betriebes beträgt. (...)
2. (10) Absatz 10, Übersteigt der Zukauf fremder Erzeugnisse die im Abs. 9 genannten Werte oder Mengen, so ist hinsichtlich des Betriebes (Betriebsteiles) ein einheitlicher Gewerbebetrieb anzunehmen. Übersteigt der Zukauf fremder Erzeugnisse die im Absatz 9, genannten Werte oder Mengen, so ist hinsichtlich des Betriebes (Betriebsteiles) ein einheitlicher Gewerbebetrieb anzunehmen.
3. (11) Absatz 11, Für die Beurteilung der in Abs. 9 und 10 genannten Ausmaße sind die Umsätze oder Mengen des dem Feststellungszeitpunkt vorangehenden Kalenderjahres maßgebend, sofern aus der Art der Betriebsführung eine Nachhaltigkeit zu erwarten ist. "Für die Beurteilung der in Absatz 9, und 10 genannten Ausmaße sind die Umsätze oder Mengen des dem Feststellungszeitpunkt vorangehenden Kalenderjahres maßgebend, sofern aus der Art der Betriebsführung eine Nachhaltigkeit zu erwarten ist."

36 Durch das BGBl. Nr. 320/1977 wurden in § 30 BewG 1955 die Absätze 9 bis 11 angefügt. Diese Bestimmungen ermöglichten es bis zu einem bestimmten Ausmaß Zukäufe zu tätigen, ohne dass hiedurch die Eigenschaft des landwirtschaftlichen Betriebes, des gärtnerischen Betriebes, des Weinbaubetriebes usw. verlorengeht. Als Schlüssel bei der Abgrenzung von landwirtschaftlichem Betrieb und Gewerbebetrieb wird der prozentuelle Anteil des Einkaufswertes fremder Erzeugnisse am Umsatz des Gesamtwertes herangezogen. Den Erläuterungen zur Regierungsvorlage zufolge (vgl. BlgNR 14. GP 10 f) soll dabei der Zukauf des üblichen Zubehörs, wie Flaschen, einfache Blumentöpfe u.ä. außer Betracht bleiben; ob dies auch im Gesetz zum Ausdruck kommt, kann hier dahingestellt bleiben. 36 Durch das Bundesgesetzblatt Nr. 320 aus 1977, wurden in Paragraph 30, BewG 1955 die Absätze 9 bis 11

angefügt. Diese Bestimmungen ermöglichten es bis zu einem bestimmten Ausmaß Zukäufe zu tätigen, ohne dass hierdurch die Eigenschaft des landwirtschaftlichen Betriebes, des gärtnerischen Betriebes, des Weinbaubetriebes usw. verlorengeht. Als Schlüssel bei der Abgrenzung von landwirtschaftlichem Betrieb und Gewerbebetrieb wird der prozentuelle Anteil des Einkaufswertes fremder Erzeugnisse am Umsatz des Gesamtwertes herangezogen. Den Erläuterungen zur Regierungsvorlage zufolge vergleiche , BlgNR 14. Gesetzgebungsperiode 10 f) soll dabei der Zukauf des üblichen Zubehörs, wie Flaschen, einfache Blumentöpfe u.ä. außer Betracht bleiben; ob dies auch im Gesetz zum Ausdruck kommt, kann hier dahingestellt bleiben.

37 § 30 Abs. 9 BewG 1955 stellt darauf ab, ob dass der Einkaufswert der zugekauften Waren nicht mehr als 25% des Umsatzes beträgt. Es wird also von jenen Größen ausgegangen, die in der Praxis am leichtesten festzustellen sind, nämlich vom Wareneinkauf und vom Umsatz. 37 Paragraph 30, Absatz 9, BewG 1955 stellt darauf ab, ob dass der Einkaufswert der zugekauften Waren nicht mehr als 25% des Umsatzes beträgt. Es wird also von jenen Größen ausgegangen, die in der Praxis am leichtesten festzustellen sind, nämlich vom Wareneinkauf und vom Umsatz.

38 Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob in das Verhältnis nach § 30 Abs. 9 erster Satz BewG 1955 auch jene zugekauften Erzeugnisse einbezogen werden, die nicht umgehend und völlig unverändert in den Weiterverkauf gelangen. 38 Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob in das Verhältnis nach Paragraph 30, Absatz 9, erster Satz BewG 1955 auch jene zugekauften Erzeugnisse einbezogen werden, die nicht umgehend und völlig unverändert in den Weiterverkauf gelangen.

39 Bei der Abgrenzung der für den Weiterverkauf bestimmten Erzeugnisse von den für die Herstellung der eigenen Produkte erforderlichen Materialien und Hilfsmittel, also jenen, die in die Herstellungskosten eingehen, ist zu berücksichtigen, dass der Landwirt oder der Forstwirt nach § 21 Abs. 1 EStG 1988 die Erzeugnisse der Land- und Forstwirtschaft im Regelfall auf eigenem oder gepachtetem Grund mit Hilfe der Naturkräfte unter Einsatz der erforderlichen Arbeit und der erforderlichen Hilfsmittel selbst gewinnt. Der Betrieb verliert die Eigenschaft einer Land- und Forstwirtschaft nicht, wenn er Saatgut zukauf (vgl. VwGH vom 10. Jänner 1964, 1297/63, VwSlg 3003/F). Dies gilt auch für den Zukauf von halbfertigen Jungpflanzen, wenn aus den Jungpflanzen fertige Pflanzen und damit Produkte einer anderen Marktgängigkeit herangezogen ("hergestellt") werden (vgl. idS auch Jilch, 39 Bei der Abgrenzung der für den Weiterverkauf bestimmten Erzeugnisse von den für die Herstellung der eigenen Produkte erforderlichen Materialien und Hilfsmittel, also jenen, die in die Herstellungskosten eingehen, ist zu berücksichtigen, dass der Landwirt oder der Forstwirt nach Paragraph 21, Absatz eins, EStG 1988 die Erzeugnisse der Land- und Forstwirtschaft im Regelfall auf eigenem oder gepachtetem Grund mit Hilfe der Naturkräfte unter Einsatz der erforderlichen Arbeit und der erforderlichen Hilfsmittel selbst gewinnt. Der Betrieb verliert die Eigenschaft einer Land- und Forstwirtschaft nicht, wenn er Saatgut zukauf vergleiche , VwGH vom 10. Jänner 1964, 1297/63, VwSlg 3003/F). Dies gilt auch für den Zukauf von halbfertigen Jungpflanzen, wenn aus den Jungpflanzen fertige Pflanzen und damit Produkte einer anderen Marktgängigkeit herangezogen ("hergestellt") werden vergleiche , idS auch Jilch,

Die Besteuerung pauschalierter Land- und Forstwirte⁵, 2016, 94 ff). Soweit allerdings Pflanzen eingekauft und später als Produkt gleicher Marktgängigkeit wieder verkauft werden, sind sie in die Berechnung nach § 30 Abs. 9 erster Satz BewG einzubeziehen. Die Besteuerung pauschalierter Land- und Forstwirte⁵, 2016, 94 ff). Soweit allerdings Pflanzen eingekauft und später als Produkt gleicher Marktgängigkeit wieder verkauft werden, sind sie in die Berechnung nach Paragraph 30, Absatz 9, erster Satz BewG einzubeziehen.

40 Die Revisionswerberin vertrat im Verwaltungs- und im Beschwerdeverfahren die Auffassung, dass ein wesentlicher Teil der in Rede stehenden Zukäufe auf halbfertige Jungpflanzen entfalle, die bei der Ermittlung der Zukaufsgrenze nicht zu berücksichtigen seien. Zum Nachweis dafür legte sie ein "Fachgutachten über das Vorliegen der Eigenschaften eines landwirtschaftlichen Gartenbaubetriebes nach § 21 EStG 1988" vor, in dem u.a. die Auffassung vertreten wird, dass bereits "ein- oder umgetopfte Ware in der Praxis zur Eigenproduktion wird". Mit dieser Auffassung wird allerdings übersehen, dass durch das Ein- oder Umtopfen von Pflanzen allein kein Produkt anderer Marktgängigkeit entsteht, was in gleicher Weise auch für weitere im Gutachten angeführte Maßnahmen, wie etwa den Rückschnitt, das Stäben und das Aufbinden von Pflanzen gilt. Das vorgelegte Gutachten, das - worauf im angefochtenen Erkenntnis zutreffend hingewiesen wird - auch keine Angaben (Befund) zu Art und Umfang der an den zugekauften Pflanzen konkret durchgeführten Aufzucht- und/oder Kultivierungsarbeiten enthält und damit auf die Änderung der Marktgängigkeit dieser Zukäufe nicht abstellt, ist daher als Nachweis dafür, dass der überwiegende Teil der Zukäufe der Erzeugung eigener Produkte dient, von vornherein ungeeignet. 40 Die Revisionswerberin vertrat im Verwaltungs- und im

Beschwerdeverfahren die Auffassung, dass ein wesentlicher Teil der in Rede stehenden Zukäufe auf halbfertige Jungpflanzen entfalle, die bei der Ermittlung der Zukaufsgrenze nicht zu berücksichtigen seien. Zum Nachweis dafür legte sie ein "Fachgutachten über das Vorliegen der Eigenschaften eines Landwirtschaftlichen Gartenbaubetriebes nach Paragraph 21, EStG 1988" vor, in dem u.a. die Auffassung vertreten wird, dass bereits "ein- oder umgetopfte Ware in der Praxis zur Eigenproduktion wird". Mit dieser Auffassung wird allerdings übersehen, dass durch das Ein- oder Umtopfen von Pflanzen allein kein Produkt anderer Marktgängigkeit entsteht, was in gleicher Weise auch für weitere im Gutachten angeführte Maßnahmen, wie etwa den Rückschnitt, das Stäben und das Aufbinden von Pflanzen gilt. Das vorgelegte Gutachten, das - worauf im angefochtenen Erkenntnis zutreffend hingewiesen wird - auch keine Angaben (Befund) zu Art und Umfang der an den zugekauften Pflanzen konkret durchgeführten Aufzucht- und/oder Kultivierungsarbeiten enthält und damit auf die Änderung der Marktgängigkeit dieser Zukäufe nicht abstellt, ist daher als Nachweis dafür, dass der überwiegende Teil der Zukäufe der Erzeugung eigener Produkte dient, von vornherein ungeeignet.

41 Aufzeichnungen oder Unterlagen oder andere Beweismittel, die den Zustand der in Rede stehenden Pflanzen zum Zeitpunkt des Zu- und Verkaufs sowie Art und Umfang der zwischen Zu- und Verkauf konkret durchgeführten Aufzucht- und/oder Kultivierungsarbeiten nachvollziehbar dokumentierten, wurden von der Revisionswerberin nach den insoweit unbestrittenen Feststellungen des Bundesfinanzgerichtes nicht geführt bzw. nicht vorgelegt. Damit kann dem Bundesfinanzgericht aber nicht mit Erfolg entgegen getreten werden, wenn es im angefochtenen Erkenntnis zur Überzeugung gelangte, dass der tatsächlich getätigte Zukauf in die Berechnung nach § 30 Abs. 9 erster Satz BewG 1955 einzubeziehen ist, sodass die in dieser Bestimmung vorgesehene Zukaufsgrenze von 25% nachhaltig überschritten worden ist, weshalb gemäß § 30 Abs. 10 BewG 1955 von einem einheitlichen Gewerbebetrieb auszugehen ist und die Revisionswerberin im Streitzeitraum Umsätze und Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt hat. 41 Aufzeichnungen oder Unterlagen oder andere Beweismittel, die den Zustand der in Rede stehenden Pflanzen zum Zeitpunkt des Zu- und Verkaufs sowie Art und Umfang der zwischen Zu- und Verkauf konkret durchgeführten Aufzucht- und/oder Kultivierungsarbeiten nachvollziehbar dokumentierten, wurden von der Revisionswerberin nach den insoweit unbestrittenen Feststellungen des Bundesfinanzgerichtes nicht geführt bzw. nicht vorgelegt. Damit kann dem Bundesfinanzgericht aber nicht mit Erfolg entgegen getreten werden, wenn es im angefochtenen Erkenntnis zur Überzeugung gelangte, dass der tatsächlich getätigte Zukauf in die Berechnung nach Paragraph 30, Absatz 9, erster Satz BewG 1955 einzubeziehen ist, sodass die in dieser Bestimmung vorgesehene Zukaufsgrenze von 25% nachhaltig überschritten worden ist, weshalb gemäß Paragraph 30, Absatz 10, BewG 1955 von einem einheitlichen Gewerbebetrieb auszugehen ist und die Revisionswerberin im Streitzeitraum Umsätze und Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt hat.

42 Die Revision erweist sich daher als unbegründet, weshalb sie gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen war. 42 Die Revision erweist sich daher als unbegründet, weshalb sie gemäß Paragraph 42, Absatz eins, VwGG abzuweisen war.

Wien, am 14. September 2017

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2017:RO2015150038.J00

Im RIS seit

19.10.2017

Zuletzt aktualisiert am

28.11.2017

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