

TE Vwgh Erkenntnis 2007/11/28 2005/15/0034

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 28.11.2007

Index

E000 EU- Recht allgemein;
E3L E09301000;
10/01 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG);
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;
32/04 Steuern vom Umsatz;

Norm

31977L0388 Umsatzsteuer-RL 06te AnhH;
31977L0388 Umsatzsteuer-RL 06te Art12 Abs3;
BAO §198;
B-VG Art131 Abs1 Z1;
EStG 1988 §2 Abs3 Z1;
EStG 1988 §2 Abs3 Z3;
EStG 1988 §21 Abs2 Z1;
EStG 1988 §23 Z1;
EStG 1988;
EURallg;
UStG 1972 §10 Abs2 Z22;
UStG 1994 §10 Abs2 Z13;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Hargassner und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Zorn, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Kinsky, über die Beschwerde des A W in R, vertreten durch Dr. Johannes Dörner und Dr. Alexander Singer, Rechtsanwälte in 8010 Graz, Brockmanngasse 91/I, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Graz, vom 4. Februar 2005, GZ. RV/0396-G/02, betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1993 bis 1998, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 381,90 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer reichte für die Jahre 1993 bis 1996 Einkommensteuererklärungen ein, in denen er die Art seiner Tätigkeit mit "Landwirt" und "Vermietung" angab. In den Umsatzsteuererklärungen für diese Jahre bezeichnete er die Art des Unternehmens mit "Vermietung".

Das Finanzamt nahm eine erklärungsgemäße Veranlagung vor, wobei es für die Jahre 1994 bis 1996 vorläufige Bescheide erließ.

Vom 10. Juni 1999 bis 10. März 2000 fand beim Beschwerdeführer eine Betriebsprüfung gemäß § 151 Abs. 3 BAO hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer 1993 bis 1998 statt. Aus der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 10. März 2000 ergibt sich, dass der Beschwerdeführer Eigentümer einer Land- und Forstwirtschaft im Ausmaß von ca. 22 ha sei, wovon ungefähr die Hälfte auf forstwirtschaftliche Flächen entfalle. Im Prüfungszeitraum habe der Beschwerdeführer daraus einen nachweislichen Nettoumsatz aus der Erzeugung von Hackschnitzel sowie aus verschiedenen Nebentätigkeiten wie z.B. Rasenmähen, Rodungs- und Häckselarbeiten erzielt, und zwar im Jahr 1996 S 421.627,50, 1997 S 141.156,96 und 1998 S 43.175,-- erzielt.

Der ehemals landwirtschaftlich genutzte südliche Grundstückskomplex werde seit 1993 als Deponiegelände genutzt. Erhebungen bei der Gemeinde, der Wasserrechts- und Forstbehörde hätten ergeben, dass Schüttungen inerten Materials seit 1993 erfolgt seien. Nach den Angaben des Beschwerdeführers und den Ergebnissen von Gutachten befänden sich auf dem Deponiegelände ca. 127.000 m³ inerten Materials.

Nach einem Gutachten B. vom September 1999 hätte der Beschwerdeführer auf den unmittelbar an die Gebäude südwestlich anschließenden landwirtschaftlichen Grundstücken auf eine Länge von rund 170 m hangwärts zwischen 0 und 4 m "erdiges Material" aufgeschüttet. Nach dem Gutachten dürfte es sich um eine Menge von ca. 30.000 m³ handeln. Insgesamt sei daher von einer geschütteten Menge von rund 157.000 m³, nämlich 127.000 m³ Deponie und 30.000 m³ auf sonstigen landwirtschaftlichen Flächen auszugehen.

Die Wasserrechtsbehörde habe auf dem Deponiegelände ein Schüttvolumen von rund 96.000 m³ bewilligt, welches letztendlich weit überschritten worden sei und zu einem Räumungsbescheid für die Überschüttung in Höhe von 30.000 m³ geführt habe. In diesem Räumungsbescheid sei ausgeführt worden, es könne nicht mehr von einer Auffüllung ausgegangen werden, weil die wasserrechtlich bewilligte Auffüllquote bei weitem überschritten worden sei. Nunmehr sei aus fachlicher Sicht von einer Deponieranlage auszugehen.

Der Beschwerdeführer habe in den Ansuchen an die verschiedenen Behörden sowohl von der Errichtung einer Deponie als auch von einer Geländeauffüllung zur besseren landwirtschaftlichen Nutzung gesprochen. Er habe am 1. Oktober 1997 bei der Gemeinde ein Bauansuchen zur Errichtung einer landwirtschaftlichen Betriebsstätte zur Großtierhaltung auf dem Deponiegelände eingereicht. Am 1. Juli 1998 habe er dieses Bauansuchen zurückgezogen und fast gleichzeitig ein neuerliches Ansuchen um Baubewilligung für eine landwirtschaftliche Betriebsstätte zur Pferdezucht gestellt. Nach dem Gutachten B. vom September 1999 würden die land- und forstwirtschaftlichen Flächen nicht mehr bewirtschaftet. Auf einem Grundstück sei eine Halle errichtet worden. Dies sowie das Ausmaß des Deponiegeländes würde auf das Bestehen eines Gewerbebetriebes hindeuten. Hinzu käme, dass der Beschwerdeführer den Traktor samt Anhänger zum Abtransport von Schuttmaterial verwendet habe, wobei er Erlöse von insgesamt S 2.368.000,-- netto erzielt habe. Der Beschwerdeführer habe auch die Rodung von Bäumen und das Räumen von Grundstücken, auf welchen Gebäudeabbrüche stattgefunden hätten, von Baufirmen, aber auch von privaten Personen übernommen. Hierbei habe er auch einen geleasen Bagger, der üblicherweise nicht zur Grundausrüstung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes gehöre, eingesetzt. Der Beschwerdeführer habe auch das Abbruch-, Demolierungs- und Erdbaugewerbe (und in der Folge deren Löschung) angemeldet. Überdies sei der Beschwerdeführer 50 %-Gesellschafter der N Bau GmbH, welche ebenfalls das Abbruch- und Demolierungsgewerbe betreibe. Die Verrechnung der Arbeiten sei unter dem Titel "Rodungsarbeiten" oder "Grundstücksräumung" erfolgt, um diese Einnahmen als Einkünfte eines land- und forstwirtschaftlichen Nebengewerbes darstellen zu können.

Bei dieser Sachlage könne bei den für das Deponieren inerten Materials, den Schutttransporten, den Rodungsarbeiten und ähnlichen Tätigkeiten erzielten Einnahmen nicht mehr von Einkünften aus einer land- und forstwirtschaftlichen Haupt- oder Nebentätigkeit, sondern von Einkünften aus Gewerbebetrieb ausgegangen werden. Bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb handle es sich um nachweislich vereinnahmte Beträge, die auf Grund der vorgefundene

Rechnungen zusammengefasst worden seien. Die Betriebsausgaben seien größtenteils nachgewiesen worden. Lediglich die Treibstoffkosten seien im Schätzungswege ermittelt worden. Da nicht anzunehmen sei, dass alle Betriebsausgaben erfasst worden seien, weil zum Einen keine Rechnungen mehr vorhanden gewesen seien und zum Anderen trotz oftmaliger Aufforderungen kein weiterer Nachweis habe erbracht werden können, sei auch von der Verhängung von "Unsicherheitszuschlägen" Abstand genommen worden.

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung des Wohnhauses seien mit Null angesetzt worden, weil es sich um keine ernst gemeinte Vermietung handeln könne. Seit dem Jahre 1992 seien keine Einnahmen erzielt worden. Es seien jährlich lediglich Verluste aus "V+V" erklärt und die Vorsteuern für die Aufwendungen geltend gemacht worden. Diese seien unter der Position Vorsteuerkorrektur "V+V" ausgeschieden worden.

Das Finanzamt nahm - dem Ergebnis der Betriebsprüfung folgend - die Verfahren hinsichtlich Einkommen- und Umsatzsteuer 1993 bis 1996 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf, erließ neue Sachbescheide und setzte die Einkommen- und Umsatzsteuer für die Jahre 1997 und 1998 fest.

Der Beschwerdeführer erhob gegen die Einkommen- und Umsatzsteuerbescheide 1993 bis 1998 Berufung und legte weitere Rechnungen und Belege vor. Er führte aus, die Auffassung des Finanzamtes, seine Geländeauflösung stelle eine gewerbliche Tätigkeit dar, entspräche nicht den Tatsachen. Diese Tätigkeit sei die Grundlage zur Errichtung eines landwirtschaftlichen Reitbetriebes; diese Tätigkeit sei daher dem landwirtschaftlichen Betrieb unterzuordnen.

Der Prüfer führte in einer Stellungnahme zur Berufung im Wesentlichen aus, im Jahr 1993 seien noch Milchlieferungen vorgenommen worden, sodass in diesem Jahr noch von einem pauschalierten land- und forstwirtschaftlichen Betrieb auszugehen sei. Ab dem Jahr 1994 sei von einem einheitlichen Gewerbebetrieb auszugehen, weil keine land- und forstwirtschaftliche Haupttätigkeit mehr entfaltet worden sei. Auf Grund der Vorlage von Unterlagen und Belegen sei nunmehr davon auszugehen, dass sämtliche Ausgaben nachgewiesen worden seien. Der fehlende Nachweis von Betriebsausgaben sei im Prüfungsverfahren mit der Nichtverhängung von "Unsicherheitszuschlägen" gewürdigt worden. Nunmehr bestünde nur mehr Unsicherheit hinsichtlich der Einnahmen. Diesem Umstand sei durch die Verhängung von "Unsicherheitszuschlägen" Rechnung zu tragen.

Mit Berufungsvorentscheidung gab das Finanzamt der Berufung teilweise Folge. Es führte aus, für das Jahr 1993 sei noch von einem pauschalierten land- und forstwirtschaftlichen Betrieb auszugehen. Im Jahr 1994 sei keine land- und forstwirtschaftliche Haupttätigkeit entfaltet worden. Es sei daher von einem einheitlichen Gewerbebetrieb auszugehen. Hierbei seien bei den Betriebsausgaben auch die erst im Berufungsverfahren vorgelegten Belege berücksichtigt worden. Hinsichtlich der Einnahmen für Rodungen und sonstige Tätigkeiten seien gemäß § 184 BAO "Unsicherheitszuschläge" in der Höhe von 10 % der Nettoeinnahmen dem Umsatz und dem Gewinn hinzuzurechnen, weil die Buchführung als mangelhaft zu bezeichnen sei. (Dann folgen Ausführungen über die Behandlung einzelner vom Beschwerdeführer vorgelegter Rechnungen.) Hinsichtlich Umsatzsteuer wurde darauf hingewiesen, dass die Umsätze mit dem Normalsteuersatz zu versteuern seien, weil es sich bei den Schutttransporten um eine gewerbliche Tätigkeit handle und die Entsorgung auf einer nicht ordnungsgemäß errichteten Deponie erfolgt sei.

Der Beschwerdeführer stellte den Vorlageantrag.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung teilweise Folge und setzte die Abgaben wie folgt fest:

Einkommensteuer für die Jahre 1993, 1994, 1995, 1996 und 1998 mit Null, für das Jahr 1997 mit EUR 32.590,10, Umsatzsteuer für das Jahr 1993 mit Null, für das Jahr 1994 mit minus EUR 10.308,86 (Gutschrift), 1995 mit EUR 1.405,86, 1996 mit EUR 16.188,67, 1997 mit EUR 28.243 und 1998 mit EUR 7.674,--. Sie führte zunächst aus, die Nichtanerkennung der vom Beschwerdeführer im Streitzeitraum erklärten negativen Einkünfte aus Vermietung des Wohnhauses und der damit zusammenhängenden Vorsteuern sei nicht Gegenstand des Berufungsverfahrens. Im Erwägungsteil wurde sodann ausgeführt, das Finanzamt nehme für das Jahr 1993 Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft und ab 1994 Einkünfte aus Gewerbebetrieb an. Der Beschwerdeführer dagegen qualifiziere die in den Streitjahren erzielten Einkünfte als solche aus Land- und Forstwirtschaft. Der Auffassung des Finanzamtes sei beizutreten:

Land- und forstwirtschaftliche Einkünfte stünden unmittelbar oder mittelbar zum Grund und Boden in Beziehung und beruhten auf der Ausnutzung seiner Fruchtbarkeit. Tierzucht und Tierhaltung im Sinne des § 21 Abs. 1 Z. 2 EStG 1988

setzten eine für die Tierzucht entsprechende Bodenbewirtschaftung voraus; der verbundene landwirtschaftliche Betrieb müsse überwiegend - mehr als 50 % - die Futtergrundlage für den Tierzucht- und Tierhaltungsbetrieb liefern bzw. die vom Gesetz geforderte Mindestgröße aufweisen. Die Erzeugnisse für die Tierhaltung müssten also aus dem eigenen landwirtschaftlichen Betrieb gewonnen werden. Darunter sei isoliert betrachtet ein landwirtschaftlicher Betrieb im engeren Sinn zu verstehen. Pferdezucht und Pferdehaltung zum Reiten, für den Leistungssport oder für sonstige Zwecke der Freizeitgestaltung könne nur dann als landwirtschaftliche Tätigkeit qualifiziert werden, wenn diese allgemeinen Voraussetzungen erfüllt seien. Kämen dagegen zur bloßen Haltung der Tiere andere Leistungen wie z.B. das Trainieren von Reitpferden oder Ähnliches hinzu, sei von einem Gewerbebetrieb auszugehen. Wenn die Pferdehaltung mit der Erteilung von Reitunterricht verbunden sei, dann lägen entweder Einkünfte aus selbständiger Arbeit oder aus Gewerbebetrieb vor.

Vor diesem rechtlichen Hintergrund könnten die vom Beschwerdeführer ab dem Jahr 1994 erzielten Einkünfte nicht als solche aus land- und forstwirtschaftlicher Betätigung qualifiziert werden. Den im Zuge einer Hausdurchsuchung und der darauf folgenden Betriebsprüfung vorgefundenen Rechnungen und Belegen sei zu entnehmen, dass die vom Beschwerdeführer vereinnahmten Beträge im Wesentlichen aus dem (Ab-)Transport von Erde und anderen Materialien, wie etwa Bauschutt u.ä., der Deponierung diverser Materialien auf seinem Gelände, der Verrichtung von Abbrucharbeiten sowie Rodungs-, Mäh- und Holzsäumerarbeiten für Dritte sowie der Herstellung und Lieferung von Adventkränzen, Gestecken, etc. stammen.

Diese Leistungen gälten per se - unter Umständen mit Ausnahme der Herstellung und Lieferung von Adventkränzen, Gestecken, etc. - nicht als land- und forstwirtschaftliche Tätigkeiten. Selbst wenn diese Tätigkeiten nach der Behauptung des Beschwerdeführers tatsächlich Vorleistungen oder Nebentätigkeiten zum geplanten Reitstall darstellen würden, wäre dieser Umstand nicht geeignet, die diesbezüglichen Einkünfte als aus einem land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetrieb stammend zu betrachten. Bei einem solchen Nebenbetrieb handle es sich seinem Wesen nach um einen Gewerbebetrieb, der dem land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb diene. Der nach den Behauptungen des Beschwerdeführers geplante Reitstall - sofern er überhaupt tatsächlich jemals errichtet werden sollte - sei unzweifelhaft nicht als land- und forstwirtschaftlicher Hauptbetrieb anzusehen. Der Beschwerdeführer habe in der Berufungsverhandlung angegeben, zugekaufte Pferde einzustellen und in weiterer Folge zum Teil durch angestelltes Fachpersonal Reitunterricht erteilen zu wollen. Eine Ackerbewirtschaftung habe nach seinen eigenen Angaben zufolge im Streitzeitraum nicht stattgefunden. Er habe auch nicht behauptet, dass eine solche zum Zwecke der Futterproduktion für den Reitbetrieb wieder aufgenommen würde. Die vom Beschwerdeführer geplante Pferdehaltung samt Erteilung von Reitunterricht sei - da nach seiner Behauptung die Anstellung von Fachpersonal beabsichtigt sei - als gewerbliche Betätigung anzusehen. Damit könnten aber auch die vom Beschwerdeführer erbrachten Leistungen wie z.B. das Abtransportieren und das Deponieren diverser Materialien keinesfalls als Neben- oder Vorleistungen zu einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb qualifiziert werden. Dazu komme, dass die Tätigkeit des Beschwerdeführers auch schon auf Grund des nicht unbeträchtlichen Ausmaßes der Einnahmen aus den vermeintlichen Vorleistungen nicht bloß als Nebenbetrieb zu werten sei. Auch stünden weitere Umstände einer Beurteilung dieser Betätigung als Land- und Forstwirtschaft entgegen:

Die Viehzucht sei in den Jahren 1992/93 beendet worden, eine Ackerbewirtschaftung habe in den Streitjahren nicht mehr stattgefunden. Mit diesen Angaben des Beschwerdeführers stimme die Befundaufnahme durch einen Sachverständigen am 4. August 1999 überein. Demnach habe der landwirtschaftliche Betrieb des Beschwerdeführers zu diesem Zeitpunkt keinerlei Viehbestand aufgewiesen und seien sämtliche landwirtschaftliche Nutzflächen nicht bewirtschaftet worden. Die Flächen seien auch nicht verpachtet gewesen. Eine kontinuierliche Waldflege bzw. Waldnutzung habe nicht stattgefunden. Die Hofstelle mit dem Stall- und Wirtschaftsgebäude sei in den letzten fünf Jahren geschliffen, das Stallgebäude außer Funktion gesetzt und das Vieh zur Gänze abverkauft worden. An Stelle des Stall- und Wirtschaftsgebäudes sei eine Halle für Abstell- und Reparaturzwecke für Baumaschinen errichtet worden.

Eine für land- und forstwirtschaftliche Einkünfte charakteristische Nutzung der Naturkräfte sowie eine Urproduktion sei sohin zumindest ab dem Jahr 1994 nicht erfolgt. Der Beschwerdeführer habe im Jahr 1993 um Bewilligung der Errichtung einer Deponie angesucht, welche ihm jedoch nicht erteilt worden sei. Daraus gehe hervor, dass ganz offensichtlich auch nach der Intention des Beschwerdeführers die Erzielung gewerblicher Einkünfte angestrebt worden sei. Erst Ende 1997 habe der Beschwerdeführer erstmals um Erteilung der Baubewilligung zur Errichtung einer landwirtschaftlichen Betriebsstätte zur Pferdezucht angesucht. Zwischenzeitig seien einige weitere ähnliche

Baugesuche gestellt worden, welche bislang allesamt - teilweise noch nicht rechtskräftig - abgewiesen worden seien. Im Übrigen habe auch der Verwaltungsgerichtshof in seinem den Beschwerdeführer betreffenden Erkenntnis vom 22. Februar 2001, 99/07/0209, von einer "gesetzwidrig vorgenommenen Deponierung" gesprochen. Schließlich sei noch auf die Ausführungen des Beschwerdeführers in der Verhandlungsniederschrift vom 13. Oktober 2004 hinzuweisen, wonach er sich bei Verwirklichung des seinem Vorbringen nach geplanten Reitbetriebes selbst vermehrt um diesen kümmern würde, wenn sich im Bereich seines Abbruchs- und Rodungsgeschäftes ein wirtschaftlicher Einbruch einstellen sollte. Daraus gehe hervor, dass die vom Beschwerdeführer im Streitzeitraum entfalteten Tätigkeiten völlig losgelöst von einem allenfalls künftig einmal zu errichtenden Reitbetrieb, und nicht als bloße Vorbereitungshandlungen hiezu zu sehen seien.

Hinsichtlich der Einkünfte aus der Produktion und dem Verkauf von Kränzen und Gestecken sei Folgendes auszuführen:

Derartige Einkünfte seien grundsätzlich geeignet, unter bestimmten Voraussetzungen Erlöse im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes darzustellen. Der Beschwerdeführer habe zu dieser Tätigkeit Hilfskräfte herangezogen und Zukäufe - nach seinen Angaben in der Verhandlungsniederschrift zwischen 25 und 80 % der erzielten Einnahmen - getätigt. Lediglich im geringen Umfang seien auch Materialien aus dem eigenen Wald verwendet worden. Selbst wenn diese Erlöse daher einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb zuordenbar wären, könnten sie wegen Überschreitung der Zukaufsgrenze von 25 % nicht als land- und forstwirtschaftliche Einkünfte betrachtet werden.

Für die "Erlöse aus Maschinenring" gelte Ähnliches:

Der Beschwerdeführer habe unter diesem Titel Einnahmen aus verschiedenen Tätigkeiten für Dritte erzielt. Wenngleich dafür auch überwiegend land- und forstwirtschaftliche Maschinen, Geräte und Betriebsmittel verwendet worden seien, so mangle es aber an einer land- und forstwirtschaftlichen Haupttätigkeit, als deren Ausfluss oder Nebentätigkeit diese Arbeiten betrachtet werden könnten.

Zur Behauptung des Beschwerdeführers, wenn keine Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft anzunehmen seien, sei für alle Streitjahre von Einkünften aus Gewerbebetrieb auszugehen, sei Folgendes auszuführen:

Trotz verschiedener Erhebungen wie Hausdurchsuchung, Ermittlung beim Maschinenring und der Bank, habe für das Jahr 1993 keine gewerbliche Betätigung oder eine Einnahmenerzielung aus einer solchen festgestellt werden können. Die Erzielung von Einnahmen aus Gewerbebetrieb sei vom Beschwerdeführer auch nicht behauptet worden. Die in der mündlichen Berufungsverhandlung erstmals aufgestellte Behauptung, 1993 Erlöse aus der Betätigung im Maschinenring in der Höhe von ca. S 200.000,-- vereinnahmt zu haben, sei nicht zuletzt aus dem Grunde, dass dieser Umstand während des langwierigen Verfahrens in keiner Weise geltend gemacht worden sei, als bloße Schutzbehauptung zu werten. Dadurch solle offensichtlich die nachträgliche Berechtigung zur Geltendmachung von Vorsteuerbeträgen und Investitionsfreibeträgen im Jahr 1993 geschaffen werden. Die Ermittlungen des Finanzamtes beim Maschinenring stützten die Behauptung des Beschwerdeführers jedenfalls nicht. Nach diesen Ermittlungen habe der Beschwerdeführer erst ab dem Jahr 1994 entsprechende Erlöse erzielt.

Dass allfällige Vorbereitungshandlungen für die Aufnahme der in den Folgejahren entfalteten - als gewerblich einzustufenden - Betätigung erfolgt seien, sei vom Beschwerdeführer nicht behauptet und nicht in nachvollziehbarer Weise dargelegt worden. Derartige Vorbereitungsmaßnahmen seien auch nicht erforderlich gewesen, weil vom Beschwerdeführer ab dem Jahr 1994 überwiegend eigener Grund und Boden sowie bereits vorhandene, zum Teil geerbte Maschinen und Gerätschaften, die allenfalls ursprünglich land- und forstwirtschaftlichen Zwecken gedient haben, fortan für gewerbliche Zwecke genutzt worden seien.

Die Feststellung des Sachverhaltes hinsichtlich der Jahre 1993 und 1994 habe sich aus mehreren Gründen als besonders schwierig erwiesen. Der Beschwerdeführer habe über seine Geschäftsvorfälle keinerlei Aufzeichnungen im Sinne eines diese in ihrer Gesamtheit dokumentierenden Rechenwerkes geführt bzw. vorgelegt. Jene partiellen Aufzeichnungen, wie z.B. die Anlagenverzeichnisse, die sukzessive vorgelegt worden seien, seien vom Beschwerdeführer erst nachträglich erstellt worden. Die darin enthaltenen, für die Abgabenbemessung relevanten Daten, wie Anschaffungskosten oder Anschaffungsdatum, beruhten zu einem großen Teil auf bloßen, nicht näher belegbaren - teilweise nicht einmal nachvollziehbar dargelegten - Schätzungen des Beschwerdeführers. Ausgangsbelege seien erst im Zuge einer Hausdurchsuchung ausgehoben worden. Zum Teil seien weitere Belege über

vom Beschwerdeführer verschwiegene Einnahmen erst im Wege des Berufungsverfahrens durch ergänzende Erhebungen des Finanzamtes vorgefunden worden. Im Bereich der Rekonstruktion seiner Einnahmen sei der Beschwerdeführer seiner gesetzlichen Mitwirkungspflicht somit unzureichend nachgekommen. Andererseits habe der Beschwerdeführer selbst nach Abschluss des Prüfungsverfahrens und sogar nach Einbringung der Berufung sowie des Vorlageantrages nach und nach weitere Aufwendungen geltend gemacht, welche das Finanzamt nahezu vollständig anerkannt habe. Des Weiteren seien vom Beschwerdeführer Eingangsrechnungen vorgelegt worden, die zum Teil nicht an ihn gerichtet gewesen seien. Zum Teil beträfen diese außerhalb des Streitzeitraumes liegende Jahre, insbesondere das Jahr 1992. Darüber hinaus enthielten diese Unterlagen nicht die gemäß § 12 UStG zum Vorsteuerabzug erforderlichen Merkmale, z. B. kein gesonderter Ausweis des Steuerbetrages in der Rechnung der landwirtschaftlichen Ein- und Verkaufsgenossenschaft G. vom 21. September 1993 über den Erwerb eines Pfluges sowie in jener vom 29. November 1993 über den Erwerb eines Traktors. Für diese Rechnungen stünde daher selbst bei Vorliegen eines Gewerbetriebes ein Vorsteuerabzug nicht zu. Dazu komme, dass der Beschwerdeführer selbst angegeben habe, die betreffenden Wirtschaftsgüter teilweise privat angeschafft zu haben. Zeitweise würden diese auch von seinem Bruder für dessen Zwecke genutzt werden. Außerdem seien diverse vom Beschwerdeführer geltend gemachte Aufwendungen wirtschaftlich nicht oder nicht zur Gänze von ihm selbst getragen worden, wie z.B. die Kosten für die Hallenerrichtung. Diese seien nach dem erwähnten Gutachten vom Bruder des Beschwerdeführers getragen worden. Zum Teil habe der Beschwerdeführer auch Wirtschaftsgüter der N-Bau GmbH genutzt. Eine klare Abgrenzung zwischen den Sphären des Beschwerdeführers, seines Bruders sowie der "gemeinsamen" GmbH könne zum Teil nicht getroffen werden. Es sei ganz offensichtlich zu einer teilweisen Vermengung im Bereich der Anschaffung bzw. Nutzung von Wirtschaftsgütern sowie im Bereich der Tragung von Aufwendungen gekommen.

Die Einstufung des Beschwerdeführers als pauschalierter Land- und Forstwirt im Jahr 1993 habe zur Folge, dass für dieses Jahr weder eine Einkommensteuer- noch eine Umsatzsteuerzahllast, aber auch keine Gutschrift aus allfälligen Vorsteuerüberhängen, bestehe. Auf Grund der genannten Umstände, insbesondere der mangelnden Mitwirkung des Beschwerdeführers im Hinblick auf seine Einnahmen sowie der großen Unwägbarkeiten hinsichtlich der angeschafften Güter bzw. deren Verwendung hätte selbst bei Annahme gewerblicher Einkünfte eine diesfalls erforderliche Schätzung in diesem Jahr bestenfalls lediglich zu einem steuerlichen "Nullergebnis" führen können.

Zur Gewinnermittlung durch Schätzung sei auszuführen, dass der Gewinn auch dann zu schätzen sei, wenn der Steuerpflichtige keine Aufzeichnungen geführt habe, weil er der Meinung gewesen sei, den Gewinn nach Durchschnittssätzen ermitteln zu können, diese Voraussetzungen aber nicht zutreffen (Hinweis auf das hg. Erkenntnis vom 16. Dezember 1999, 95/15/0011).

Der Beschwerdeführer habe in den Jahren 1993 bis 1996 Einkünfte aus pauschalierter Land- und Forstwirtschaft erklärt, für die Jahre 1997 und 1998 seien keine Erklärungen eingereicht worden.

Die vom Beschwerdeführer ab dem Jahr 1994 aus der "angeführten Betätigung, insbesondere den Transporten und der Deponierung" erzielten Einkünfte seien als solche aus Gewerbebetrieb zu qualifizieren. Mangels entsprechender Aufzeichnungen bzw. auf Grund nicht vollständig vorliegender Belege sei das Finanzamt berechtigt gewesen, die Einkünfte ab dem Jahr 1994 zu schätzen. Diese Schätzung sei in der Weise vorgenommen worden, dass die Einnahmen zum weitaus überwiegenden Teil an Hand der vorgefundenen Belege gleichsam "rekonstruiert" worden seien. Da sich im Zuge des Berufungsverfahrens herausgestellt habe, dass der Beschwerdeführer im Prüfungsverfahren nicht sämtliche Erlöse offen gelegt habe, sei zu den auf Grund der Rechnungen nachvollziehbaren Einnahmen jeweils ein Sicherheitszuschlag von 10 % verhängt worden. In den Bereichen, in denen keine oder kaum Belege hätten vorgefunden werden können, seien auf Basis anderer Erhebungsschritte, etwa beim Maschinenring oder der Bank, moderate Schätzungen durchgeführt worden. Lediglich die Maschinenringerlöse der Jahre 1997 und 1998 "bzw. die sonstigen Einnahmen 10 %" der Jahre 1995 bis 1998 seien auf Grundlage der Vorjahreserlöse im Zusammenhang mit den sonstigen Ermittlungsergebnissen geschätzt worden.

Der Beschwerdeführer habe dazu vorgebracht, die vom Finanzamt geschätzten Einnahmen seien nicht nachvollziehbar.

Damit verkenne der Beschwerdeführer, dass die Einnahmen zum weitaus überwiegenden Teil auf Grund der vorgefundenen Rechnungen und Bankbelege rekonstruiert worden seien. Der Beschwerdeführer habe bei dieser nachträglichen Ermittlung nur äußerst mangelhaft mitgewirkt, sodass von der Wahrscheinlichkeit auszugehen sei, dass

im Berufungszeitraum neben den nachweislich erzielten Umsätzen noch weitere Einnahmen, deren Rechnungen weder vorgefunden noch vorgelegt worden seien, erzielt worden seien. Die Verhängung eines zumindest 10 %igen Sicherheitszuschlages zu den auf Grund der Rechnungen nachvollziehbaren Einnahmen sei daher in jedem Fall gerechtfertigt. In den Jahren, für die keine Bankbelege bzw. nur vereinzelte Belege vorgelegt worden seien, seien die Einnahmen mit Pauschalbeträgen angesetzt worden. Lediglich die Zuschätzung von Einnahmen aus dem Maschinenring im Jahr 1998 sei verfehlt, weil die Ermittlungen des Finanzamtes beim Maschinenring ergeben hätten, dass die Mitgliedschaft des Beschwerdeführers im Jahr 1997 geendet habe. Aus diesem Grunde seien 1998 aus diesem Titel keine Erlöse mehr in Ansatz zu bringen.

Der Beschwerdeführer habe auf Grund seines Anlageverzeichnisses für das Jahr 1993 einen Investitionsfreibetrag von S 636.349,-- und für 1994 einen solchen von S 498.852,-- geltend gemacht.

Im Beschwerdefall könne erst ab dem Jahr 1994 vom Vorliegen eines Gewerbebetriebes ausgegangen werden. Der Investitionsfreibetrag könne nur im Jahr der Anschaffung bzw. Herstellung eines Wirtschaftsgutes geltend gemacht werden. Ein allenfalls für 1993 zustehender Investitionsfreibetrag sei - soweit die betreffenden Güter im Rahmen der damals noch aufrechten Land- und Forstwirtschaft angeschafft worden seien - mit der in diesem Jahr noch zur Anwendung gelangenden Pauschalierung abgegolten. Dazu komme, dass mit Ausnahme des Traktors sämtliche Wirtschaftsgüter, für welche im Jahr 1993 die Inanspruchnahme eines Investitionsfreibetrages geltend gemacht werde, nach den Angaben des Beschwerdeführers in den Betrieb eingelegt worden seien. Ein Investitionsfreibetrag stehe jedoch für eingelegte Güter nicht zu. Dem vom Beschwerdeführer begehrten Investitionsfreibetrag für den VW-Passat stehe § 10 Abs. 4 EStG 1988 in der Fassung BGBl. Nr. 680/1994 entgegen, wonach für Personen- und Kombikraftwagen ein Investitionsfreibetrag nicht zulässig sei.

Für das Jahr 1994 habe das Finanzamt einen Investitionsfreibetrag von S 96.770,-- angenommen. Dieser Betrag sei um jene Beträge zu kürzen, die für die privat eingelegten Wirtschaftsgüter, nämlich einen Kipper Gulf, einen Zwangsmischer und einen Dampfstrahler angesetzt worden seien. Für diese Investitionen seien im Übrigen auch keine Belege vorgelegt worden. Der Investitionsfreibetrag sei daher um S 9.000,-- für den Kipper Gulf, um S 12.600,-- für den Zwangsmischer und um S 3.960,-- für den Dampfstrahler, sohin insgesamt um S 25.560,-- zu kürzen.

Von den Herstellungskosten für die Halle habe das Finanzamt einen Investitionsfreibetrag im Ausmaß von 15 % der im Jahr 1994 vom Beschwerdeführer nachweislich getragenen Kosten in Höhe von S 211.416,-- anerkannt. Zufolge des § 10a EStG 1988 (in der Fassung BGBl. Nr. 818/1993) stehe für vor dem 1. April 1994 anfallende Gebäudeherstellungskosten ein Investitionsfreibetrag von 30 % zu. Das Finanzamt habe für die laut Anlagenverzeichnis bis 30. Juni 1994 angelaufenen Kosten lediglich einen solchen von 15 % zugestanden. Im Schätzungswege sei daher - wenn man unterstelle, dass sich die Herstellungskosten linear auf die einzelnen Monate Jänner bis Juni 1994 verteilen - für die Hälfte dieser Kosten ein IFB im Ausmaß von 30 % zu gewähren.

Der Beschwerdeführer habe in der Berufung geltend gemacht, das Finanzamt habe beantragte Betriebsausgaben ohne Angabe von Gründen nicht berücksichtigt. Mit diesem allgemein gehaltenen Vorbringen zeige der Beschwerdeführer nicht auf, in welchem Umfang welche Betriebsausgaben nicht anerkannt worden wären. Des Weiteren übersehe der Beschwerdeführer, dass das Finanzamt die Ausgaben - mit wenigen Ausnahmen - anhand der von ihm vorgelegten Unterlagen ermittelt habe. In der Berufungsvorentscheidung habe das Finanzamt ausdrücklich angeführt, welche Beträge aus welchem Grunde nicht als sofort abzugängige Ausgaben hätten berücksichtigt werden können. Ein Teil der nicht anerkannten Ausgaben sei in den Bereich der aktivierungspflichtigen Anlagegüter transferiert worden und sei dort im Wege der AfA steuerlich wirksam geworden. Auf Grund der nachträglich erstmals vorgelegten Anlagenverzeichnisse habe das Finanzamt die AfA sogar in beträchtlich höherem Ausmaß als vom Beschwerdeführer beantragt anerkannt.

Hinsichtlich der Ausgaben für Treibstoffe folge die belangte Behörde für die Jahre 1995 und 1996 den Ausführungen des Beschwerdeführers. Hinsichtlich der Jahre 1997 und 1998 sei folgende schätzungsweise Ermittlung vorgenommen worden: Für die Jahre 1995 und 1996 habe der Treibstoffaufwand anhand der Erlöse für die Transporte und die Arbeiten für den Maschinenring ermittelt werden können. Die auf den Maschinenring entfallenden Treibstoffkosten seien mit den diesbezüglichen Erlösen in Relation gesetzt und es sei ein durchschnittlicher Satz errechnet worden. Dieser sei auf die im Jahr 1997 geschätzten Erlöse zur Anwendung gebracht worden. Die Aufwendungen für den Treibstoff hinsichtlich der Transporte sei auf Grund der Anzahl der durchgeföhrten Fuhren auf Basis des vom

Beschwerdeführer angegebenen Durchschnittsverbrauches und des behaupteten Literpreises errechnet worden. Für das Jahr 1994 habe sich in Ermangelung konkreter Ausführungen gegen den vom Finanzamt anlässlich der Vorlage der Berufung anerkannten Treibstoffaufwand keine Änderung ergeben. Hinsichtlich der Treibstoffkosten habe das Finanzamt sogar höhere Beträge anerkannt als ursprünglich vom Beschwerdeführer beantragt worden seien.

Hinsichtlich der Höhe der Schätzung sei von den Beträgen auszugehen, die das Finanzamt seiner Gewinn- bzw. Umsatzermittlung anlässlich der Vorlage der Berufung zu Grunde gelegt habe. Diese Unterlagen seien dem Beschwerdeführer nachweislich zur Kenntnis und allfälligen Stellungnahme übermittelt worden. In dieser "adaptierten" Gewinnermittlung seien gegenüber den bekämpften Bescheiden insbesondere höhere als die vom Beschwerdeführer begehrten AfA-Beträge berücksichtigt worden. Andererseits seien darin die erst im Zuge des Berufungsverfahrens hervorgekommenen weiteren Erlöse des Beschwerdeführers bereits enthalten. Der belangten Behörde sei es daher zweckmäßig erschienen, von dieser Gewinnermittlung auszugehen.

Zur Umsatzsteuer:

Auf jene Umsätze, die vor dem 1. Jänner 1995 erzielt worden seien, sei das UStG 1972 anzuwenden, für die danach erfolgenden gälten die Bestimmungen des UStG 1994.

Das Finanzamt habe die vom Beschwerdeführer erzielten Erlöse dem 20 %igen Steuersatz unterworfen.

Der Beschwerdeführer wende - mit Ausnahme der Erlöse aus der Lieferung von Kränzen und Gestecken - dagegen ein, er habe lediglich 10 % Umsatzsteuer vereinnahmt. In seinem Fall gelte die "Ist-Besteuerung", eine Nachverrechnung an seine Kunden sei nicht mehr möglich.

Gemäß § 10 Abs. 1 UStG 1972 und 1994 betrage die Umsatzsteuer für jeden steuerpflichtigen Umsatz 20 %. Nach§ 10 Abs. 2 Z. 22 UStG 1972 ermäßige sich die Steuer auf 10 % für die mit dem Betrieb von Anstalten zur Müllbeseitigung und zur Abfuhr von Abfällen regelmäßig verbundenen Umsätze. Nach § 10 Abs. 2 Z. 13 UStG 1994 sei diese Steuerermäßigung für die mit dem Betrieb von Unternehmen zur Müllbeseitigung und zur Abfuhr von Abfällen regelmäßig verbundenen Umsätze vorgesehen. Die vom Beschwerdeführer im Streitzeitraum verrichteten Tätigkeiten seien unter keinen der jeweils im § 10 Abs. 2 Z. 22 UStG 1972 bzw. § 10 Abs. 2 Z. 13 UStG 1994 aufgezählten steuerermäßigten Umsätze subsumierbar. Der Beschwerdeführer habe zwar 1993 um die behördliche Bewilligung zur Errichtung einer Deponie angesucht, diese sei ihm nicht erteilt worden. Eine "Müllbeseitigung bzw. Abfuhr von Abfällen" im Sinne des § 10 Abs. 2 Z. 22 UStG 1972 bzw. des § 10 Abs. 2 Z. 13 UStG 1994 liege nicht vor, weil die Lagerung nicht auf einer ordnungsgemäß errichteten Deponie erfolgt sei. Lediglich in wasserrechtlicher Hinsicht sei dem Beschwerdeführer die Bewilligung zur Errichtung einer Geländeauffüllung im Sinne einer Geländekorrektur mit Erdmaterial bzw. Baustoffen mit einem Gesamtschüttvolumen von ca. 97.000 m³ erteilt worden. Dieses Gesamtschüttvolumen sei in der Folge jedoch zum Teil auch mit nicht von der Bewilligung erfasstem Material ausgeschöpft und überdies sei eine Überschüttung von rund 30.000 m³ vorgenommen worden. Der daher dem Beschwerdeführer erteilte behördliche Auftrag zur Entfernung der von der wasserrechtlichen Bewilligung nicht gedeckten Ablagerung sei vom Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 22. Februar 2001, 99/07/0209, bestätigt worden. Nach diesem Erkenntnis handle es sich bei den vom Beschwerdeführer durchgeföhrten Ablagerungen um eine "gesetzwidrig vorgenommene Deponierung". Das Schüttmaterial entspreche laut dem Erkenntnis nicht dem wasserrechtlichen Bewilligungsbescheid, die Deponierung sei ohne die Genehmigung des Landeshauptmannes erfolgt.

Es könne daher nicht von einer "ordnungsgemäß errichteten Deponie", welche die Anwendbarkeit des ermäßigten Steuersatzes auf die damit verbundenen Umsätze ermögliche, gesprochen werden. Dazu komme, dass der Beschwerdeführer nach seinen Angaben nahezu ausschließlich reinen Erdaushub verfüllt habe. Erdaushub und Abraummaterial seien nicht als Müll im Sinne der zitierten Bestimmungen anzusehen.

Das Finanzamt sei bei der "Rückrechnung" der anhand der vorgefundenen Belege rekonstruierten Erlöse aus Rodungen, Deponierungen und Transporten von 10 %ige auf richtig 20 %ige Umsätze von den Nettoentgelten laut den Rechnungen ausgegangen und habe diese der 20 %igen Umsatzsteuer unterworfen. Dies habe zur Folge, dass der Beschwerdeführer in diesen Fällen tatsächlich zum Teil mit Umsatzsteuerbeträgen belastet worden sei, welche er nicht vereinnahmt habe. Eine solche Vorgangsweise wäre nur dann zutreffend gewesen, wenn der Beschwerdeführer gegenüber seinen Leistungsempfängern eine Nachverrechnung der nicht vereinnahmten Umsatzsteuerbeträge durchgeführt hätte. Dies sei jedoch nicht erfolgt. Da die zu versteuernden Erlöse aus zahlreichen auch kleineren Geschäften mit verschiedenen Vertragspartnern resultiert hätten, welche zum Teil nicht zum Vorsteuerabzug

berechtigt seien, sei eine derartige Nachverrechnung auch aus praktischen Gründen nahezu undurchführbar. Richtigerweise sei die 20 %ige Umsatzsteuer aus den vereinnahmten Bruttoerlösen "herauszurechnen", was im Vergleich zu den in den Rechnungen ausgewiesenen Nettoentgelten verminderte Bemessungsgrundlagen zur Folge habe.

Der Beschwerdeführer habe unter dem Titel "Privateinlagen" für in den Jahren 1988 bis 1994 angeschaffte Anlagegüter den Abzug von Vorsteuerbeträgen für das Jahr 1993 in Höhe von S 651.926,-- und für das Jahr 1994 in Höhe von S 362.103,-- beantragt. Das Finanzamt habe in den bekämpften Bescheiden in Ermangelung von Belegen keine Vorsteuerbeträge diesbezüglich berücksichtigt. Im Zuge der Vorlage der Berufung habe das Finanzamt eine adaptierte Umsatzaufstellung vorgenommen und darin ausgehend von nachträglich vorgelegten Belegen für die im Jahr 1994 angeschafften Wirtschaftsgüter einen Vorsteuerbetrag von S 154.771,-- angesetzt. Dieser Betrag setze sich zusammen aus den Vorsteuern für die vom Beschwerdeführer im Jahr 1994 anhand vorgelegter Rechnungen nachweislich erworbenen beweglichen Wirtschaftsgüter (S 46.331,--) sowie für die vom Beschwerdeführer für die Jahre 1993 und 1994 nachgewiesenen Teilherstellungskosten einer Halle (S 108.440,--).

Diese Vorgangsweise des Finanzamtes sei nicht zu beanstanden:

Vorsteuern aus den Rechnungen der Jahre 1988 bis 1992 könnten schon allein deshalb nicht geltend gemacht werden, weil sie hier nicht berufungsgegenständliche Veranlagungszeiträume betreffen. Die beantragte nachträgliche Berücksichtigung im Jahr 1993 sei auf Grund der Regelung des § 20 Abs. 2 UStG 1972 jedenfalls unzulässig. Die Vorsteuerbeträge des Jahres 1993 seien nicht abziehbar, weil in diesem Jahr noch vom Vorliegen einer pauschalierten Land- und Forstwirtschaft auszugehen sei. Die in diesem Jahr angefallenen Vorsteuern seien daher im Rahmen der Pauschalierung des § 22 UStG 1972 abgegolten.

Dazu komme, dass die Rechnungen dieser Jahre zum Teil nicht auf den Beschwerdeführer lauteten und daher nicht als für sein Unternehmen erbracht anzusehen seien sowie zum Teil nicht sämtliche der in § 11 Abs. 1 UStG 1972 normierten, zur Vornahme des Vorsteuerabzuges jedoch erforderlichen Kriterien enthielten.

Die Rechnung vom 27. Mai 1993 über den Erwerb eines Passat Variant enthalte nicht nur einen unrichtigen Steuerbetrag, sondern betreffe überdies ein Wirtschaftsgut, welches gemäß § 12 Abs. 2 Z. 2 lit. c UStG 1972 ausdrücklich vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen sei.

Das Finanzamt habe einen Teil der Hallenherstellungskosten nicht zum Vorsteuerabzug zugelassen. Diese "Differenzkosten" seien ertragsteuerlich im Wege der AfA berücksichtigt worden. Eine schätzungsweise Anerkennung der allenfalls auf diese Differenzkosten entfallenden Vorsteuerbeträge sei nicht möglich:

Der Hallenbau sei nach dem Gutachten B. vom September 1999 unwidersprochen vom Bruder des Beschwerdeführers errichtet worden. Die zu Grunde liegenden Leistungen seien daher nicht für das Unternehmen des Beschwerdeführers erbracht worden. Der Zeitpunkt des Hallenbaus habe nicht exakt festgelegt werden können. Der Beschwerdeführer habe angegeben, dass dieser in den Jahren 1993 und 1994 erfolgt sei. Der Umstand, dass dem Beschwerdeführer erst mit Bescheid vom 14. Jänner 1994 die Baubewilligung erteilt worden sei, schließe nicht aus, dass mit dem Abriss der alten Gebäude und der Errichtung der Hallen nicht schon 1993 - allenfalls noch ohne behördliche Bewilligung - begonnen worden sei. Es sei daher davon auszugehen, dass zumindest ein Teil der Herstellungskosten bereits 1993 angefallen sei.

Der Beschwerdeführer habe die angeblich aus den Jahren 1994 und 1995 stammenden, beträchtliche Entgelte ausweisenden Rechnungen betreffend den Hallenbau nur noch fragmentarisch vorlegen können. Er habe aber teils nicht einmal auf ihn lautende, teils erheblich geringere Entgelte ausweisende Rechnungen vorlegen können, die zeitlich lange davor liegende Jahre beträfen. Es sei daher in freier Beweiswürdigung nicht mit der erforderlichen Sicherheit davon auszugehen, dass auf den Beschwerdeführer ausgestellte Rechnungen im Sinne des § 11 UStG 1972 vorgelegen seien.

Der Beschwerdeführer habe angegeben, dass es sich bei den Hallen um Privateinlagen handle.

Bei privat eingebrachten Gütern sei jedoch ein Vorsteuerabzug unzulässig.

Der Verwaltungsgerichtshof hat nach Vorlage der Verwaltungsakten und Erstattung einer Gegenschrift durch die belangte Behörde über die Beschwerde erwogen:

Der Beschwerdeführer macht geltend, in verfahrensrechtlicher Hinsicht sei der Gang des bisherigen Verfahrens zur Gänze in Frage zu stellen. Aus der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 10. März 2000 ergebe sich, dass die Wiederaufnahme hinsichtlich der Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1993 bis 1998 verfügt worden sei. Nach dem Akteninhalt habe er jedoch lediglich Steuererklärungen für die Jahre 1993 bis 1995 abgegeben. Nach allgemeinem Verständnis setze die Wiederaufnahme eines Verfahrens ein bereits zuvor abgeschlossenes Verfahren voraus, was lediglich auf die Jahre 1993 bis 1995 zutreffen könne. Das Wiederaufnahmeverfahren sei zweiteilig, als vorweg die Berechtigung der Wiederaufnahme zu klären sei und in weiterer Folge am Ende des wiederaufgenommenen Verfahrens neue Festsetzungen zu erfolgen hätten. Wie dies hinsichtlich der Wirtschaftsjahre 1996 bis 1998 konkret geschehen solle, könne nicht nachvollzogen werden.

Dieses Vorbringen ist - soweit es sich auf tatsächliche Vorgänge bezieht - aktenwidrig, soweit es die Rechtsauffassung des Beschwerdeführers ausdrückt, nicht nachvollziehbar.

Für das Jahr 1993 hat der Beschwerdeführer die am 17. März 1994 eingelangten Erklärungen zur Umsatz- und Einkommensteuer eingereicht, die diesbezüglichen Erklärungen für das Jahr 1994 langten am 28. März 1996, die für das Jahr 1995 am 5. Mai 1997 und die für das Jahr 1996 am 1. April 1998 beim Finanzamt ein. Abgabenerklärungen für die Streitjahre 1997 und 1998 wurden nicht eingereicht.

Das Finanzamt nahm mit Bescheid vom 29. März 1994 eine erklärungsgemäße Veranlagung der Umsatzsteuer und Einkommensteuer für das Jahr 1993 vor. Für die Jahre 1994, 1995 und 1996 wurde die erklärungsgemäße Veranlagung der Umsatz- und Einkommensteuer vorläufig vorgenommen und zwar mit den Bescheiden vom 16. April 1996 (für 1994), vom 11. Juni 1997 (Umsatzsteuer 1995), vom 6. Juni 1997 (Einkommensteuer 1995) und vom 23. April 1998 (Umsatz- und Einkommensteuer 1996).

Diese Bescheide wurden mit den Bescheiden vom 28. März 2000 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder aufgenommen. Mit weiteren Bescheiden vom 28. März 2000 wurden neue Sachbescheide hinsichtlich Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 1993, 1994, 1995 und 1996 erlassen. Mit weiteren - vier - Bescheiden vom 28. März 2000 wurde die Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 1997 und 1998 - erstmalig - festgesetzt.

Die Berufung des Beschwerdeführers richtete sich ausschließlich gegen die Umsatzsteuerbescheide 1993 bis 1998 und die Einkommensteuerbescheide von 1993 bis 1998. Die verfügte Wiederaufnahme ist mangels Bekämpfung mit Berufung in Rechtskraft erwachsen und war daher nicht Gegenstand des von der belangten Behörde durchgeföhrten Berufungsverfahrens.

Die Auffassung des Beschwerdeführers, das Wiederaufnahmeverfahren sei "zweiteilig", trifft zwar zu, er übersieht aber, dass § 307 Abs. 1 BAO anordnet, die das wiederaufgenommene Verfahren (neue) abschließende Sachentscheidung mit dem die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid unter gleichzeitiger Aufhebung des früheren Bescheides zu verbinden. Da die Vorgangsweise des Finanzamtes dem entsprochen hat und der Beschwerdeführer lediglich die neuen Sachbescheide mit Berufung bekämpft hat, musste sich die belangte Behörde mit diesem Themenkreis nicht auseinander setzen.

Der Beschwerdeführer hält seinem im Verwaltungsverfahren vorgetragenen Standpunkt, er habe in den Streitjahren einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb geführt, die Gewinne seien somit nach § 17 EStG 1988 zu pauschalieren und auf die Umsätze sei § 22 UStG anzuwenden, auch in der Beschwerde aufrecht. Er macht geltend, er habe im gesamten Verfahren immer darauf hingewiesen, dass das für landwirtschaftliche Zwecke unvorteilhaft ausgebildete Gelände (tiefer Taleinschnitt) nur durch eine Aufschüttung wieder nutzbar gemacht werden könne. Auf Grund des Volumens des Grabens sei die Schüttung als langjähriger Prozess anzusehen, der aber immer auf den Endzweck der Errichtung eines Reitstalles und anderer Gebäude für die Pferdezucht ausgerichtet gewesen sei. Die Geländevertäfelung sei auch darauf gerichtet worden, letztendlich auch landwirtschaftliche Teilflächen zu gewinnen, die eine hochwertige Futtergrundlage für die gehaltenen Pferde darstellten. Er wäre auch durchaus in der Lage gewesen, notfalls durch Zupachtung von Wiesen die Futtergrundlage für diesen Betrieb zu gewährleisten. Er habe die Landwirtschaft selbst bewirtschaftet, er habe gemäht und die Heu- und Siloballen verkauft. Natürlich seien jene Flächen nicht landwirtschaftlich in gleicher Weise bewirtschaftet worden, auf welchen die Geländevertäfelung eingebracht worden sei. Die belangte Behörde gehe von einem zu eingeschränkten landwirtschaftlichen Betrieb aus, weil sie offenbar ein

permanentes Vorliegen von Ackerbau und Viehwirtschaft voraussetze. Im Übrigen seien auch nach dem Urteil des BFH vom 23. Mai 1985, IV R 27/82, Kippgebühren zu land- und forstwirtschaftlichen Einkünften zu zählen, solange sie nicht etwa Erträge eines gewerblichen Kiesbauunternehmens seien.

Die Beschwerde vertritt weiters die Auffassung, wenn man einen Gewerbebetrieb annähme, sei dessen Beginn bereits in das Jahr 1992 zu verlegen, weil bereits damals der Wille des Beschwerdeführers eindeutig erkennbar gewesen sei, den von ihm ererbten landwirtschaftlichen Betrieb nicht mehr weiter landwirtschaftlich wie bisher zu führen. Dadurch, dass die belangte Behörde die Aufnahme der gewerblichen Tätigkeit für das Jahr 1993 verneine, werde ihm die Möglichkeit genommen, angefallene Vorlaufkosten geltend zu machen und in den Genuss von wesentlichen Investitionsfreibeträgen zu gelangen. Der Umstand, dass der Baubescheid für die Errichtung der Halle vom 14. Jänner 1994 stamme, spreche auch dafür, dass bereits im Jahr 1993 Vorlaufkosten, nämlich Planungskosten und Bauerrichtungskosten, in wesentlicher Höhe angefallen seien. Weiters habe er bereits im Herbst 1993 mit der Geländeauflösung begonnen. Die belangte Behörde hätte daher die von ihr als landwirtschaftlich qualifizierten Umsätze in Relation zu jenen Umsätzen stellen müssen, die sie als gewerbliche Tätigkeit einstufe. Wenn insoweit die belangte Behörde davon ausgehe, dass der Beschwerdeführer im Verfahren nie gewerbliche Umsätze für das Jahr 1993 behauptet hätte, sei daran lediglich richtig, dass er primär die Auffassung vertreten habe, Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erzielt zu haben.

Dem Beschwerdeführer ist zunächst entgegenzuhalten, dass sein Vorbringen, er habe die Landwirtschaft selbst bewirtschaftet, gemäht und Heu- und Siloballen verkauft, im Widerspruch zu den tatsächlichen Annahmen der belangten Behörde steht. Die Beschwerde legt auch nicht dar, dass dieses Vorbringen im Rahmen des Verwaltungsverfahrens jemals vorgebracht worden wäre. Auf dieses sohin erstmalig in der Beschwerde erstattete Vorbringen ist auf Grund des Neuerungsverbotes gemäß § 41 VwGG nicht Bedacht zu nehmen.

Der Beschwerdeführer ist weiters darauf hinzuweisen, dass die Vorschreibung der Einkommensteuer für die Jahre 1993 bis 1996 und 1998 mit "0 Schilling" erfolgte. Eine solche Vorschreibung schließt zwar nicht schlechthin aus, dass der Beschwerdeführer in seinen Rechten verletzt wurde. Der Antrag auf Aufhebung dieser Bescheide im Zusammenhang mit der allgemeinen Bestreitung der Rechtsauffassung der belangten Behörde und der unsubstanzierten Behauptung, dem Beschwerdeführer sei die Möglichkeit genommen worden, angefallene Vorlaufkosten geltend zu machen und in den Genuss von wesentlichen Investitionsfreibeträgen zu gelangen, zeigen jedoch keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides insoweit auf. Die Beschwerde erweist sich daher diesbezüglich als unbegründet.

Ausgehend von den Annahmen der belangten Behörde, dass der Beschwerdeführer im Jahr 1993 lediglich Erträge aus Milchlieferungen und in den Jahren 1994 bis 1998 darüber hinaus Einnahmen aus dem Transport von Erde und anderen Materialien, der Deponierung diverser Materialien auf seinem Gelände, der Verrichtung von Abbrucharbeiten sowie Rodungs-, Mäh- und Holzschlägerungsarbeiten für Dritte sowie der Herstellung und Lieferung von Adventkränzen und Gestecken erzielt hat, ist zunächst zu prüfen, welcher Einkunftsart diese Einkünfte zuzuordnen sind.

Der Beschwerdeführer behauptet, in all den Jahren Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erzielt zu haben, die belangte Behörde meint, der Beschwerdeführer habe im Jahr 1993 lediglich Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft und in den Jahren 1994 bis 1998 überdies (sie geht offenbar von einem "aussetzenden" Forstbetrieb - siehe dazu etwa das hg. Erkenntnis vom 6. Juli 2006, 2002/15/0175 - aus) auf Grund der genannten Tätigkeiten Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt.

Ein - vom Beschwerdeführer behaupteter - einheitlicher Betrieb liegt nach der ständigen Rechtsprechung dann vor, wenn mehrere Betriebszweige nach der Verkehrsraffassung und nach den Betriebsverhältnissen als Teil eines Betriebes anzusehen sind; das trifft bei engem wirtschaftlichen, technischen oder organisatorischen Zusammenhang zu. Es kommt auf das Ausmaß der objektiven organisatorischen, wirtschaftlichen und finanziellen Verflechtung zwischen den einzelnen Betriebszweigen im Einzelfall an. Als Merkmal für den einheitlichen Betrieb sind etwa zu sehen:

ein Verhältnis wirtschaftlicher Über- und Unterordnung zwischen den Betrieben, Hilfsfunktion eines Betriebes gegenüber dem anderen, Verwendung gleicher Rohstoffe, gleicher Anlagen und desselben Personals. Nicht gleichartige Tätigkeiten bilden einen einheitlichen Betrieb, wenn sie geeignet sind, einander zu ergänzen (vgl. etwa das

hg. Erkenntnis vom 27. Mai 2003, 98/14/0072).

Wenn die belangte Behörde für die Jahre 1994 bis 1998 von einem "aussetzenden" Forstbetrieb und einem - davon unabhängigen - Gewerbebetrieb ausgeht, kann darin keine Rechtswidrigkeit erkannt werden.

Zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft zählen - soweit im Beschwerdeverfahren von Bedeutung - die Einkünfte aus den Betrieben gemäß § 21 Abs. 1 Z. 1 und 2 EStG 1988 sowie aus land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetrieben oder Nebentätigkeiten (§ 21 Abs. 2 Z. 1 leg. cit.).

Als Nebenbetrieb gemäß § 21 Abs. 2 Z. 1 EStG 1988 gilt ein Betrieb, der dem land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb zu dienen bestimmt ist. Es handelt sich dabei regelmäßig um Betriebe, die, wenn sie ohne Zusammenhang mit der Land- und Forstwirtschaft betrieben würden, als Gewerbebetriebe anzusehen wären. Ein Nebenbetrieb muss auf Grund seiner wirtschaftlichen Zweckbestimmung und seiner wirtschaftlichen Bedeutung tatsächlich zur Landwirtschaft oder Forstwirtschaft im Verhältnis eines Hilfsbetriebes stehen (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 21 Tz. 13). Bei den Nebenbetrieben unterscheidet man Verarbeitungsbetriebe und Substanzbetriebe. Als Verarbeitungsbetriebe werden jene Betriebe bezeichnet, die ausschließlich oder doch überwiegend Rohstoffe verarbeiten, die aus dem land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb stammen. Als Substanzbetriebe werden Nebenbetriebe bezeichnet, die dem Boden Substanz entnehmen, die ausschließlich oder überwiegend im land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb verwendet werden (vgl. Hofstätter/Reichel, a.a.O., Tz. 14f).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist eine land- und forstwirtschaftliche Nebentätigkeit eine an sich nicht land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit, die wegen ihres engen Zusammenhangs mit der Haupttätigkeit und wegen ihrer untergeordneter Bedeutung gegenüber dieser Haupttätigkeit nach der Verkehrsauffassung in dieser gleichsam aufgeht, sodass die gesamte Tätigkeit des Land- und Forstwirtes als land- und forstwirtschaftlich anzusehen ist. Die wirtschaftliche Unterordnung muss sowohl hinsichtlich der Zweckbestimmung (die Nebentätigkeit darf keinen eigenständigen Tätigkeitszweck annehmen, sondern muss lediglich als Ausfluss der land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit anzusehen sein) als auch hinsichtlich des wirtschaftlichen Umfangs vorliegen. Bei Prüfung der Unterordnung stellt das Verhältnis der Umsätze ein taugliches Beurteilungskriterium dar. Ob eine land- und forstwirtschaftliche Nebentätigkeit vorliegt, ist nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 21. Juli 1998, 93/14/0134, und Hofstätter/Reichel, a.a.O., Tz. 16).

Die belangte Behörde hat die Einkünfte des Beschwerdeführers in den Jahren 1994 bis 1998 aus dem Transport und dem Deponieren diverser Materialien und den damit im Zusammenhang stehenden Abbrucharbeiten nicht als Einkünfte aus einem Nebenbetrieb zu einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb angesehen. Diese Auffassung stößt auf keine Bedenken. Die zur Deponierung verwendeten Grundstücke wurden zwar zuvor landwirtschaftlich genutzt. Es ist aber nicht zu übersehen, dass diese Grundstücke während der Streitjahre, also über fünf Jahre, nicht mehr landwirtschaftlich genutzt wurden, sondern in wirtschaftlich ins Gewicht fallender Weise einer nicht landwirtschaftlichen Betätigung dienten. Die in der Vergangenheit gelegene Nutzung für landwirtschaftliche Zwecke hat daher in den Hintergrund zu treten. Diese Betätigung kann auch nicht als Nebenbetrieb zur - aussetzenden - Forstwirtschaft angesehen werden, weil sie auf Grund ihrer wirtschaftlichen Zweckbestimmung und Bedeutung zu dieser nicht im Verhältnis eines Hilfsbetriebes steht. Ein solcher Zusammenhang wird weder behauptet, noch ergeben sich irgendwelche Anhaltspunkte auf Grund des Akteninhaltes.

Eine Tätigkeit, die im Deponieren von Materialien und dem damit zusammenhängenden Transport bestand, war ebenfalls nicht als Nebentätigkeit zu einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb anzusehen. Es bedarf keiner weiteren Erörterung, dass der Transport und das Deponieren diverser Materialien keine land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit darstellt. Nach den Feststellungen im angefochtenen Bescheid hat diese Betätigung den Beschwerdeführer in den Streitjahren überwiegend in Anspruch genommen. Nach der Verkehrsauffassung kann daher nicht davon gesprochen werden, dass diese Betätigung wegen ihrer untergeordneten wirtschaftlichen Bedeutung im - aussetzenden - Forstbetrieb des Beschwerdeführers aufgeht.

Sie sind aber auch keine "Vorbereitungshandlungen" - wie der Beschwerdeführer meint - für die Aufnahme eines solchen Betriebes. Denn der nach den Vorstellungen des Beschwerdeführers beabsichtigte Reitunterricht durch angestelltes Fachpersonal stellt - wie die belangte Behörde zutreffend erkannt hat - keinen landwirtschaftlichen Betrieb dar, sondern sind Einkünfte aus einer solchen Tätigkeit solche aus Gewerbebetrieb (vgl. Doralt, EStG9, § 21 Tz. 46).

In den Jahren 1994 bis 1998 hatte der Beschwerdeführer auch Einkünfte aus der Produktion und den Verkauf von Kränzen und Gestecken erzielt. Nach den seinen Angaben folgenden Feststellungen hat er hiezu Zukäufe zwischen 25 und 80 % der erzielten Einnahmen getätigt. Wenn die belangte Behörde auch diese Betätigung nicht dem - aussetzenden - Forstbetrieb zugeordnet hat, stößt dies vor dem Hintergrund der Regelungen im § 21 Abs. 1 Z. 1 i. V.m. § 30 Abs. 9 bis 11 des Bewertungsgesetzes auf keine Bedenken.

Die belangte Behörde ist davon ausgegangen, dass der Beschwerdeführer darüber hinaus aus verschiedenen Tätigkeiten für Dritte ("Erlöse aus Maschinenring", Mäh- und Holzsägerungsarbeiten) Einnahmen erzielt hat. Sie hat dazu die Auffassung vertreten, dass es sich bei dieser Betätigung weder um einen land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetrieb noch um eine solche Nebentätigkeit handelt. Die Beschwerde bringt dazu nichts vor.

Wenn daher die belangte Behörde davon ausgegangen ist, dass die Betätigung des Beschwerdeführers, nämlich der Transport und das Deponieren diverser Materialien und die damit im Zusammenhang stehenden Abbruchs- und Rodungsarbeiten, die Produktion und der Verkauf von Kränzen und Gestecken und die Tätigkeiten für Dritte (Maschinenring etc.) keine land- und forstwirtschaftliche Betätigung, keinen Nebenbetrieb und auch keine Nebentätigkeit zum bestehenden Forstbetrieb des Beschwerdeführers darstellen, kann darin keine Rechtswidrigkeit erblickt werden.

Die Beschwerde wendet sich gegen den von der belangten Behörde im Rahmen der Schätzung vorgenommenen 10 %igen Sicherheitszuschlag sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach.

Festzuhalten ist zunächst, dass die belangte Behörde "bei den auf Grund der Rechnungen nachvollziehbaren Einnahmen" jeweils einen 10 %igen Sicherheitszuschlag angesetzt hat. Dies bedeutet, dass bei den Erlösen für den Transport und die Deponierung von Erde und anderen Materialien die Umsätze und Gewinne mit einem 10 %igen Sicherheitszuschlag erhöht worden sind. Die bei den anderen Erlösen vorgenommenen Schätzungen werden mit der Beschwerde nicht bekämpft.

Die Ausführungen in der Beschwerde, aus "logischen Erwägungen komme ein Sicherheitszuschlag nicht in Betracht", zeigen keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides auf. Die Beschwerde geht davon aus, dass der angesetzte Sicherheitszuschlag von 10 % zu einer ebenso großen Erhöhung der Masse des "aufgefüllten Materials" und der damit zusammenhängenden "aufgewendeten Zeit" führen müsse. Damit wird aber übersehen, dass die belangte Behörde zu den auf Grund der Rechnungen nachvollziehbaren Einnahmen einen Sicherheitszuschlag von 10 % angesetzt hat, weil sich herausgestellt hatte, dass der Beschwerdeführer nicht sämtliche Erlöse offen gelegt hatte. Gegen diese Begründung bringt die Beschwerde nichts vor. Einen Zusammenhang zwischen "Material" und "Zeitaufwand" hat die belangte Behörde nicht angenommen und es ist ein solcher auch nicht zwingend, weil die Transporterlöse auch entscheidend von anderen Momenten, wie etwa Länge der Transportstrecke, abhängig sind.

Die Beschwerde erweist sich daher auch hinsichtlich Einkommensteuer 1997 als unbegründet.

Die belangte Behörde ist hinsichtlich der Transport- und Deponieleistungen des Beschwerdeführers nicht vom ermäßigten Steuersatz des § 10 Abs. 2 Z. 22 UStG 1972 bzw. § 10 Abs. 2 Z. 13 UStG 1994 ausgegangen, weil nicht von einer "ordnungsgemäß errichteten Deponie" ausgegangen werden könne und im Übrigen der Beschwerdeführer nach seinen Angaben nahezu ausschließlich reinen Erdaushub verfüllt habe. Erdaushub und Abräummaterial seien nicht Müll im Sinne der genannten Bestimmu

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