

# TE Vwgh Erkenntnis 2003/5/27 98/14/0072

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 27.05.2003

## Index

10/07 Verwaltungsgerichtshof;  
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;  
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

## Norm

BAO §115 Abs1;  
BAO §127 Abs1;  
BAO §128;  
BAO §184 Abs3;  
BAO §288 Abs1 litd;  
BAO §93 Abs3 lita;  
EStG 1988 §2 Abs3 Z1;  
EStG 1988 §21;  
EStG 1988 §22;  
EStG 1988 §23;  
GewStG §1;  
VwGG §42 Abs2 Z3 litc;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Höß und die Hofräte Mag. Heinzl, Dr. Zorn, Dr. Robl und Dr. Büsser als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Racek, über die Beschwerde des G B, vertreten durch Dr. Christiane Bobek, Rechtsanwalt in 1150 Wien, Mariahilfer Straße 140, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat VI) vom 18. März 1998, GZ. GA 16-96/3009/04, in der Fassung des Berichtigungsbescheides vom 20. Juli 1998, GZ. 16-96/3009-04, betreffend Wiederaufnahme der Verfahren und Sachbescheide hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer 1989 bis 1992, sowie Umsatzsteuer 1993 und 1994, Einkommensteuer 1993 und Gewerbesteuer 1989 bis 1993, zu Recht erkannt:

## Spruch

Der angefochtene Bescheid wird, soweit er die Jahre 1989 bis 1992 betrifft, wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften, soweit er die Jahre 1993 und 1994 betrifft, wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von 1.089,68 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Beim Beschwerdeführer, der seine Tätigkeit in den Abgabenerklärungen als "Blumenhandel" bezeichnete, fand für die Jahre 1989 bis 1993 eine abgabenbehördliche Prüfung statt.

Im Prüfungsbericht vom 22. Juni 1995 wird zur Tätigkeit des Beschwerdeführers ausgeführt, diese sei darauf gerichtet, Mohnkapseln an Endverbraucher zu verkaufen. Der Beschwerdeführer habe von Beginn seiner Tätigkeit bis zum Verkauf der "Ernte 1991" im Veranlagungsjahr 1993 Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärt. Es stellten jedoch auch die Verkäufe ab den Ernten aus 1992 nicht - wie beantragt - Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, sondern weiterhin solche aus Gewerbebetrieb dar. Ungeachtet des Umstandes, dass der Beschwerdeführer bis zur Ernte 1991 das Mohnstroh von den Landwirten gekauft und ab der Ernte 1992 die Landwirte als Werkvertragsnehmer beschäftigt habe, erziele er auch nach Änderung der Bewirtschaftungsform gewerbliche Einkünfte, sodass die Betriebsaufgabe zum 31. März 1993 nicht anzuerkennen sei. Die ausschließliche Fremdbewirtschaftung in Form von Werkverträgen, das Fehlen eigener Arbeitskräfte für die Urproduktion und das Fehlen einer Hofstelle sowie von Anlagevermögen zur Produktion seien für eine Landwirtschaft untypisch. Ebenso liege keine für eine Landwirtschaft typische Fruchtfolge vor. Die zugepachteten Äcker würden nämlich ausschließlich mit Mohn bestellt. Die eigenen, vom Beschwerdeführer beschäftigten Arbeitskräfte wären ausschließlich mit der Entleerung der Mohnkapseln beschäftigt. Diese Entleerung erfolge, um eine längere Lagerungsfähigkeit der Mohnkapseln zu erreichen. Das ursprüngliche landwirtschaftliche Produkt Mohn verliere dabei gänzlich an Bedeutung. Der Beschwerdeführer habe zwar auch die Veräußerung von Mohn behauptet, konkrete Anhaltspunkte für Mohnverkäufe hätten sich im Rahmen der abgabenbehördlichen Prüfung jedoch nicht ergeben. Das Hauptgeschäft des Beschwerdeführers bestehe demnach im Detailhandel mit Mohnstroh, das in einem üblicherweise geführten Landwirtschaftsbetrieb ein Abfallprodukt darstelle. Das sich im Betriebsvermögen befindliche Anlagevermögen (Mietrechte für Verkaufslokal und Lagerräume, Transportanhänger sowie adaptiertes Betonmischgerät zur Kapselentleerung, etc.) werde ausschließlich für den Handelsbetrieb benötigt. Auch die beim Verkauf erzielten Preise seien für einen landwirtschaftlichen Betrieb völlig unüblich. Ein Landwirt erziele einen Kilo-Preis für Mohn (im gereinigten Zustand) von ca. 17 S. Dafür müssten ca. 1,7 kg Mohnkapseln geerntet werden. Der Beschwerdeführer bezahle die im Werkvertrag beschäftigten Landwirte nach angefallenen Arbeitsstunden und vergüte ihnen zusätzlich die Bereitstellung der Maschinen nach Maschinenringtarifen. Darüber hinaus habe der Beschwerdeführer in den Jahren 1989 bis 1992 ca. 100 S pro kg für das Entleeren der Mohnkapseln bezahlt. Für die solcherart beschafften Mohnkapseln ergäbe sich ein Kilo-Preis von derzeit ca. 318 S (unentleert) und ca. 820 S (entleert).

In Tz. 29 des Betriebsprüfungsberichtes führt der Prüfer weiter aus, eine kalkulatorische Verprobung habe - wie im Folgenden näher dargestellt - beträchtliche Kalkulationsdifferenzen ergeben. Der Beschwerdeführer habe für die Ernten aus 1989 bis 1991 Unterlagen (Abholscheine, Retourscheine und Abrechnungen bezüglich der getätigten Mohnkapseleinkäufe) vorgelegt, welche es dem Prüfer ermöglicht hätten, die erklärten Erlöse zu verproben. Die "durchschnittliche Verwertmenge kg/ha" der Jahre 1989 bis 1991 stehe grundsätzlich außer Streit. Lediglich hinsichtlich der Erntemenge P. habe der Beschwerdeführer auf deren Unbrauchbarkeit hingewiesen. Wie sich aus der Aussage von P. ergebe, habe der Beschwerdeführer jedoch ca. 80 Sack Mohnkapseln abgeholt. Dass diese Abholung - wie vom Beschwerdeführer behauptet - zum Zwecke der Entsorgung auf der Mülldeponie A. erfolgt sei, erscheine nicht glaubwürdig. Der Beschwerdeführer habe für die angebliche Entsorgung keinen Nachweis erbringen können und die Ware ohne ersichtlichen Verpflichtungsgrund abgeholt. Der Prüfer gehe daher davon aus, dass die angeblich unbrauchbare Ware jedenfalls teilweise zum Verkauf geeignet gewesen und auch tatsächlich - zu etwa der Hälfte - verkauft worden sei, wobei unter Berücksichtigung der allenfalls verminderten Qualität ein Bruttoverkaufspreis von 300 S pro kg angenommen werde.

Im Zuge der kalkulatorischen Umsatzverprobung mit dem nachgewiesenen Einkauf habe der Beschwerdeführer des Weiteren Schwund durch Entsorgung geltend gemacht. An Entsorgungsnachweisen lägen jedoch lediglich solche aus dem Februar 1993 über eine Menge von 2.100 kg und vom September 1994 über eine Menge von 3.940 kg vor. Dazu habe der Beschwerdeführer erklärt, alle, auch die im Jahr 1994 erfolgten Entsorgungen hätten Waren aus den Ernten 1990 und 1991 betroffen. Zum Übergangsbilanzstichtag 31. März 1993 (Bilanzerstellung im Juni 1994) wären jedoch keine Warenbestände ausgewiesen. Dazu habe der Beschwerdeführer zunächst angegeben, es seien keine Warenbestände vorhanden gewesen. Später habe er behauptet, die vorhandenen Warenbestände seien lediglich auf Grund ihrer Wertlosigkeit nicht inventarisiert worden. Als Erklärung für das Fehlen weiterer Entsorgungsnachweise

habe der Beschwerdeführer vorgebracht, dass sich infolge seines höheren Einflusses auf den Ernteertrag nur mehr ein äußerst geringfügiger Schwund ergeben habe. Diese Behauptung erscheine dem Prüfer nicht nachvollziehbar, habe der Beschwerdeführer doch ab der Ernte 1992 keine Möglichkeit mehr gehabt, unverwertbare Ware zurückzugeben. Folge man den Behauptungen des Beschwerdeführers, wären von den Waren aus den Ernten 1990 und 1991, welche vom Beschwerdeführer nicht als unbrauchbar an die Landwirte zurückgegeben worden seien, weitere ca. 40 % unbrauchbar geworden. Der Beschwerdeführer habe weiters vorgebracht, dass die durch den Prüfer am 25. August 1994 besichtigten Lagerbestände in Wien, W-Gasse, anschließend zur Gänze entsorgt worden seien und ausschließlich aus den Erntejahren 1989 bis 1991 gestammt hätten. Dem Prüfer sei es im Rahmen des Augenscheins nicht möglich gewesen, die Säcke zu inventarisieren. Der Beschwerdeführer habe in der Folge eine Auflistung von 328,5 Säcken zu 3.515 kg vorgelegt und behauptet, dies sei Restware aus Ernten der Jahre 1990 und 1991. Nach Ansicht des Prüfers sei dieses Vorbringen unglaubwürdig. Denn abgesehen von den rund 150 Säcken im Geschäftslokal hätte der Beschwerdeführer über keine weiteren Lagerräumlichkeiten verfügt, sodass sich die Frage stelle, wo sich die Ernten aus den Jahren 1992 und 1993 - die Ernte aus 1994 habe damals noch bei den diversen Landwirten gelagert - befunden haben sollten. Nach Ansicht des Prüfers müssten sich in der entsorgten Menge auch Ware aus späteren Mohnernnten befunden haben. Da sich nach Angaben des Beschwerdeführers im Laufe seiner Tätigkeit der auf das Verderben von Waren zurückzuführende Schwund auf Grund besserer Lagerungsmöglichkeiten und zunehmender Erfahrung verringert habe, schätze der Prüfer den Schwund aus Ernten der Jahre 1989 bis 1992 mit 10 %, 1993 mit 8 % und 1994 mit 6 %. Der "Verlust der durch Ausbrechen an der Kapsel beim Aufstechen" (Entleeren) entstehe, werde für alle Jahre mit 5 % angenommen. Bei der Kalkulation sei weiters zu berücksichtigen, dass auf die Mohnkapsel 44 % und auf den Mohnsamen 56 % des Gesamtgewichtes entfielen. Die Mohnkapseln würden im Detailhandel nach Volumen zu Säcken a 100 S, 200 S und 400 S verkauft. Dabei sei es gleichgültig, ob die Kapseln voll (mit Mohn) oder angestochen (beschädigt) ohne Mohn verkauft würden. Der Preis richte sich ausschließlich nach Volumen. Um zu einem Kilo-Preis zu gelangen, sei die Ware gewogen und ein durchschnittlicher Kilo-Preis errechnet worden. Der Verkaufspreis für die volle Kapsel habe demnach 318 S, jener für die geleerte Kapsel 820 S pro kg betragen. Der Beschwerdeführer habe dazu angegeben, dass der Verkaufspreis im Laufe der Zeit gesunken sei, da er seine Preise an jene der Konkurrenten habe anpassen müssen und Verkaufspreise für die geleerte Kapsel von 1.030 S bis 850 S und für die volle Kapsel von 400 bis 330 S genannt. Der Prüfer habe bei der Kalkulation für die Ernten aus 1989 bis 1991 deshalb durchschnittliche Bruttoverkaufspreise von 970 S (für die geleerte Kapsel) und 380 S (für die volle Kapsel) angesetzt. Hinsichtlich der Folgezeiträume habe der Prüfer mit den Angaben des Beschwerdeführers kalkuliert. Die (eingehend dargestellte) rechnerische Kalkulation habe für die Jahre 1989 bis 1993 kalkulierte Erlöse von insgesamt 5,753.822,32 S ergeben. Dem stünden erklärte Erlöse von 3,725.880 S gegenüber. Die Nettokalkulationsdifferenz sei auf die Jahre 1989 bis 1993 aliquot aufzuteilen.

Hinsichtlich der Ernten für die Jahre 1992 bis 1994 habe der Beschwerdeführer keine vollständigen Aufzeichnungen mit der Begründung vorgelegt, infolge Wechsels der Einkunftsart von gewerblichen Einkünften zu solchen aus Land- und Forstwirtschaft nicht mehr verpflichtet zu sein, Aufzeichnungen zu führen. Bei der deshalb erforderlichen Schätzung würden die für die Ernten aus 1989 bis 1991 ermittelten innerbetrieblichen ha-Erträge herangezogen.

durchschnittlicher Feldertrag 1989 - 1991

1.048,00 kg/ha

durchschnittlicher Ackerschwund

- 263,00 kg (früher Retourware)

durchschnittlicher verwertbarer ha-Ertrag

785,00 kg/ha

Bei der Kalkulation seien weiters ein so genannter Verderbschwund von 10 % (1992), 8 % (1993) und 6 % (1994), sowie in allen Jahren ein Bearbeitungsschwund von 5 % zu berücksichtigen. Für die Gesamtanbaufläche im Jahr 1992 von 4,75 ha und 1993 von 20,31 ha errechneten sich demnach gerundete Nettoerlöse von 1,045.000 S für 1992 und 4,420.000 S für 1993. Vereinfachend könnten die kalkulierten Erlöse aus der Ernte 1992 im Veranlagungszeitraum 1993 und die kalkulierten Erlöse aus der Ernte 1993 im Veranlagungszeitraum 1994 erfasst werden. Wie eingehend im Betriebsprüfungsbericht unter Tz. 30 ausgeführt, kam der Prüfer in Anlehnung an die in Vorjahren deklarierten betrieblichen Aufwendungen auf näher bezifferte Betriebsausgaben.

Weiters vertrat der Prüfer die Ansicht, dass die Erlöse aus dem Verkauf des Mohnstrohs an Endverbraucher dem Normalsteuersatz zu unterziehen seien. Der Beschwerdeführer habe die Erlöse zu Unrecht unter Hinweis auf § 10 Abs. 2 Z. 1 in Verbindung mit Z. 10 und Z. 20a der Anlage A des UStG 1972 nur mit 10 % versteuert. Auf Grund ihrer Beschaffenheit und Bearbeitung sei die vom Beschwerdeführer verkaufte Ware nämlich weder für Binde- oder Zierzwecke geeignet, noch unter Zolltarif 1201-1208 zu subsumieren.

Die in den Jahren 1991 bis 1992 geltend gemachten Vorsteuerbeträge aus Honorarnoten "freier Mitarbeiter" seien nicht abzugsfähig, da - wie anlässlich einer Lohnsteuerprüfung festgestellt worden sei - die Rechnungsleger als Arbeitnehmer des Beschwerdeführers anzusehen seien.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers und erließ - hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer 1989 bis 1992 im wiederaufgenommenen Verfahren - entsprechende Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuerbescheide für die Jahre 1989 bis 1993 (vom 27. Juli 1995) sowie einen Umsatzsteuerbescheid für 1994 vom 28. Juli 1995.

Der Beschwerdeführer erhob Berufung sowohl gegen die Wiederaufnahme der Verfahren als auch gegen sämtliche auf Grund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung ergangenen Abgabenbescheide. Begründend führte er aus, es würden alle Feststellungen des Prüfers wie auch die örtliche Zuständigkeit des Finanzamtes - bereits mit Eingabe vom 18. Februar 1994 sei die Verlegung der Geschäftsleitung in einen anderen Wiener Gemeindebezirk mitgeteilt worden - bestritten. Eine Schätzungsbefugnis sei nicht gegeben. Der Beschwerdeführer habe für den Zeitraum 1989 bis (zur Betriebsaufgabe) im März 1993 seinen Wareneingang ordnungsgemäß aufgezeichnet. Formelle Mängel der Aufzeichnungen lägen nicht vor. Ab März 1993 sei auf Grund der "Landwirteeigenschaft" des Beschwerdeführers zu Recht kein Wareneingangsbuch mehr geführt worden. Dass die landwirtschaftliche Tätigkeit darauf gerichtet sei, Mohnstroh zu verkaufen, werde nicht bestritten, doch sei dies anders als der Betriebsprüfer meine, für die Beurteilung des Vorliegens einer landwirtschaftlichen Tätigkeit unschädlich. Es könne nämlich davon ausgegangen werden, dass im Allgemeinen jeder landwirtschaftliche Betrieb auf den Verkauf seiner Produkte ausgerichtet sei. Die Form der Bewirtschaftung müsse dem Landwirt überlassen bleiben. Fest stehe, dass der Beschwerdeführer das alleinige wirtschaftliche Risiko getragen habe. Für seinen landwirtschaftlichen Betrieb habe der Beschwerdeführer auch einen Traktor und einen Spatenpflug angeschafft. Auch sei die "adaptierte Betonmischmaschine" zur Kapselentleerung überhaupt erst Mitte 1993 zum Einsatz gekommen und somit nie im seinerzeitigen Handelsbetrieb verwendet worden. Weiters sei ein Transportanhänger vorhanden, sowie ein gemietetes Lager in Wien, W-Gasse, und ein Gassenlokal ebenfalls in Wien, S-Gasse. Diese würden für die Selbstvermarktung der landwirtschaftlichen Produkte benötigt.

Die kalkulatorische Verprobung des Prüfers gehe von der unrichtigen Sachverhaltsannahme aus, die im Februar 1993 und im September 1994 entsorgten Waren stammten auch aus den Erntejahren 1992 und 1993. Tatsächlich habe die unbrauchbare Ware jedoch lediglich aus den Erntejahren 1990 und 1991 gestammt. Zum Zeitpunkt der "Schlussinventur des Gewerbebetriebes am 10. April 1993" sei noch "Restreserveware" im Ausmaß von 3.900 kg vorhanden gewesen, welche nur aus den Erntejahren 1990 und 1991 hätte stammen können. Die Ware aus eigenem Anbau 1992 habe sich zu diesem Zeitpunkt nämlich zum "weitüberwiegendem Teil noch in den Scheunen am Lande befunden". Folge man der Annahme des Prüfers, wonach der festgestellte Bestand zum 10. April 1993 auch aus dem Erntejahr 1992 gestammt hätte, wäre die Ernte 1992 "unwirklich hoch und extrem schlecht gewesen, was jeder Erntestatistik auf Grund der Flächen- und Witterungsverhältnisse" widerspreche. Der maximale Ernteertrag 1992 könne aus der vorgelegten Saatgutbedarfsaufzeichnung, welche mit den Daten der vorgelegten Kalkulation übereinstimme, jederzeit gutachtlich ermittelt werden. Das Erntejahr 1993 habe einen quantitativ mäßigen, aber qualitativ umso besseren Ertrag geliefert. Diese Tatsachen könnten durch Sachverständigengutachten unter Zugrundelegung meteorologischer Klimadaten auf Verlangen der Behörde nachgewiesen werden. Für die Tatsache einer qualitativ guten, aber quantitativ mäßigen Ernte 1993 spräche auch der Umstand, dass es für die Ernte 1993 keine Retouren aus Zukäufen gegeben habe. Es stelle einen Widerspruch dar, wenn der Prüfer unbestrittenermaßen erhebliche Ernteschwankungen feststelle (Ausschuss 1989 54 %, 1990 8,7 % bzw. im Weinviertel sogar 0 %, 1991 15 %), sodann aber in seiner Kalkulation aus Vereinfachungsgründen auf eine lineare Berechnungsweise zurückgreife. Es sei auch nicht "unlogisch", dass es für die Ernten der Jahre 1992 bis 1994 keine Entsorgungen gegeben habe, weil sich die "Natur" nicht an die von Menschen oft durchaus gewünschten linearen Verläufe halte. Auf Grund der guten Erntebedingungen 1992 und 1993 seien keine Entsorgungen notwendig gewesen. Die Ernte aus 1994 habe das Finanzamt zur Sicherstellung gepfändet. Diese Ernte enthalte jedoch - entgegen den Behauptungen des Prüfers - auf

Grund einer Regenperiode "auszumusternde Ware" von rund einem Drittel. Die Entsorgungsware schein deshalb nicht in der Betriebsaufgabebilanz auf, weil ihr ein Wert von Null beizumessen gewesen sei und Mengenangaben in der Bilanz nicht vorgesehen seien. Unrichtig sei auch, dass der Beschwerdeführer bzw. dessen Steuerberater den Warenbestand zunächst mit "nicht vorhanden" bezeichnet hätten. Vielmehr sei von vornherein gesagt worden, dass die Entsorgungsware als wertlos und nicht mehr verkaufbar beurteilt worden sei. Der Beschwerdeführer habe auch niemals vorgebracht, dass der gesamte Warenbestand W-Gasse zum Zeitpunkt der Besichtigung lediglich aus Ernten der Jahre 1989 bis 1991 bestanden habe und die besichtigten Lagerbestände dann zur Gänze entsorgt worden seien. Richtig sei vielmehr, dass der überwiegende Teil der Ware W-Gasse zum Zeitpunkt der Besichtigung aus der Ernte 1993 gestammt habe und nur die Waren aus den Erntejahren 1990 und 1991 in der Folge zur Gänze entsorgt worden seien. Im Lager hätte sich räumlich getrennt und wie vom Beschwerdeführer auf Befragung durch den Prüfer ausführlich dargelegt, auch Ware aus der Ernte 1993 bzw. Mustermengen aus 1994 befunden. Dieser Umstand könne von dem bei der Betriebsbesichtigung durchgehend anwesenden Steuerberater Mag. J. bezeugt werden. Auch sei bereits Wochen vor der kalkulatorischen Umsatzverprobung seitens des Prüfers und noch vor der Betriebsbesichtigung am 25. August 1994 eine Inventurliste der Entsorgungsware W-Gasse in Anwesenheit des Steuerberaters mit dem Hinweis übergeben worden, dass deren Bilanzwert Null gewesen sei. Der Prüfer habe am 25. August 1994 die Lagerräume in der W-Gasse besichtigt und festgestellt, dass in diesen Lagerräumen Waren mit Aufbindern aus diversen Ernten gelagert waren. Aus den Aufbindern habe sich exakt die Identität der Ware (deren Herkunft aus den jeweiligen Ernten) ergeben. Der Beschwerdeführer habe somit seine Ware sorgfältig gekennzeichnet und es der Behörde damit ermöglicht, deren Herkunft festzustellen. Wenn der Prüfer die notwendigen Feststellungen unterlassen habe, könne dies im Rahmen der Beweiswürdigung nicht dem Beschwerdeführer zum Nachteil gereichen. Insbesondere sei die Ware aus 1993 im "Achterstapel" aufgeschichtet gewesen, was die sofortige rasche Inventarisierung zum Zeitpunkt der Besichtigung ohne großen Aufwand leicht ermöglicht hätte. Auch diesen Umstand könne Mag. J. bezeugen. Da abweichende Feststellungen seitens der Prüfung unterblieben seien, sei von den Aussagen und Aufzeichnungen des Beschwerdeführers auszugehen und diese Unterlagen der Kalkulation zu Grunde zu legen.

Im Hinblick auf seine "Landwirteeigenschaft" verfüge der Beschwerdeführer ab April 1993 über keine Aufzeichnungen im Sinne der §§ 124 ff BAO, was ihn aber nicht daran hindere, den durchschnittlichen Ernteertrag zu beurteilen. Der vom Prüfer gezogene Schluss, er müsse auf Grund seiner Angaben zum Ernteertrag über bisher nicht vorgelegte Aufzeichnungen verfügen, sei daher verfehlt.

In der Kalkulation werde auch - wie eingehend ausgeführt - zu Unrecht davon ausgegangen, dass die von P. abgeholte Ware zur Hälfte veräußert worden sei. Insgesamt bestreite der Beschwerdeführer sowohl die Schätzungsberechtigung als auch die Schätzungsmethode. Der Ansatz durchschnittlicher Verkaufspreise verfälsche das Bild ebenso wie die tatsächenswidrige und nicht nachvollziehbare Annahme betreffend Schwund und die Verteilung der Erlöse auf die einzelnen Steuerjahre.

Bekämpft werde weiters die Anwendung des Normalsteuersatzes sowie die Versagung des Vorsteuerabzugs aus den mit den freien Mitarbeitern geschlossenen Werkverträgen.

Seitens der Betriebsprüfung wurde diesen Berufungsausführungen im Wesentlichen entgegen gehalten, das im Zuge der Berufung vorgelegte Wareneingangsbuch sei bei jenen Unterlagen, die dem Prüfer zur Verfügung gestellt worden seien, nicht enthalten gewesen. Da "Kalkulationsüberlegungen" im Zeitpunkt der Betriebsbesichtigung am 25. August 1994 noch nicht zur Diskussion gestanden seien, habe der (damalige) Prüfer von einer Bestandsaufnahme abgesehen. Eine solche sei jedoch im Dezember 1994 erfolgt und der Kalkulation zu Grunde gelegt worden. Die zwischenzeitlich erfolgten Entsorgungen seien kalkulatorisch berücksichtigt worden, wobei die Betriebsprüfung einen höheren Abfall berücksichtigt habe als vom Beschwerdeführer nachweislich entsorgt worden sei. Die Zuordnung der einzelnen Lagerbestände zu den Erntezahlen habe auf die kalkulatorische Umsatzermittlung nur dann Einfluss, wenn man die Gesamtkalkulation der Jahre 1989 bis 1994 auf einzelne Jahre aufteile und diese gesondert betrachte. Das Ergebnis aller Jahre zusammen bliebe jedoch gleich. Die Behauptung des Beschwerdeführers, unbrauchbare Ware sei nur in den Jahren 1989 bis 1991 angefallen, für die Jahre 1992 bis 1994 jedoch nicht mehr, widerspräche den Denkgesetzen. Auch der Beschwerdeführer habe die Erlöse nur im Wege einer Nachkalkulation ermitteln können, weil Tageslosungsermittlungen nicht vorhanden gewesen seien. Da beim Verkauf geleerter Kapseln der Mohnanteil übrig bleibe und für dessen Verbleib trotz Nachfragens keine Aufklärung erbracht worden sei, müsse davon ausgegangen werden, dass das vom Beschwerdeführer nachgewiesene Entsorgungsgewicht teilweise auch auf die Entsorgung

reinen Mohnes entfallen sei. Die vorgelegten Entsorgungsbelege würden keinen Aufschluss darüber geben, ob neben gefüllten Kapseln auch Mohn entsorgt worden sei, der das Entsorgungsgewicht entscheidend beeinflusse. In der Kalkulation des Prüfers hätten - wie näher dargestellt - entsorgte Mengen (Mohn und volle Kapseln) von 7.472 kg Berücksichtigung gefunden; dem stünden entsorgte Mengen laut Beschwerdeführer von insgesamt 6.040 kg gegenüber.

Der Ort der Unternehmensleitung habe keine Änderung erfahren, sodass die behauptete Unzuständigkeit des Finanzamtes nicht vorliege.

In einer Gegenäußerung bestritt der Beschwerdeführer, dem mit Beginn der abgabenbehördlichen Prüfung befassten Prüfungsorgan das Wareneingangsbuch nicht vorgelegt zu haben. Weiters wies der Beschwerdeführer darauf hin, während des gesamten Zeitraumes der unbestritten gewerblichen Tätigkeit (bis März 1993) lückenlose und den gesetzlichen Bestimmungen entsprechende Tageslosungsermittlungen geführt zu haben. Auch diese seien dem Prüfer mehrmals zur Einsicht vorgelegt und niemals bemängelt worden. Das Thema "Mohnverbleib" werde nunmehr erstmals zur Diskussion gestellt. Der aus den Kapseln entleerte Mohn sei im Zeitraum der gewerblichen Tätigkeit sukzessive je nach angefallener Menge ein- bis zweimal wöchentlich im Hausmüll und bei größeren Mengen auf den Mistplätzen der Gemeinde Wien entsorgt worden. Da es sich lediglich um Abfallprodukte gehandelt habe, seien darüber keine Aufzeichnungen geführt worden. Ebenso wenig gäbe es Entsorgungsbelege der Gemeinde Wien, da die Entsorgung kostenlos erfolgt sei. Die nachgewiesenen Entsorgungsmengen enthielten demnach keinen Anteil reinen Mohnes. Die vom Prüfer gesehene kalkulatorischen Abweichungen lägen damit gleichfalls nicht vor.

Weiters erklärte der Beschwerdeführer zu den Beweisthemen "Landwirtschaftlicher Mohnanbau", "Ertrags- und Schwundschwankungen bezogen auf die Erntejahre", "Verderblichkeit von Mohnkapseln" und "Gewichtsunterschiede von Mohnkapseln im bearbeiteten und unbearbeiteten Zustand" bereits ein Sachverständigengutachten in Auftrag gegeben zu haben.

In der Folge legte der Beschwerdeführer das angekündigte Sachverständigengutachten vor, in dem u.a. die von ihm entfaltete Tätigkeit (ab der Ernte 1991) wie folgt beschrieben wurde:

#### "1.2.1 Unternehmerische Tätigkeit

...

Arbeitswirtschaftliche Konzeption der räumlich möglichst zusammenhängenden Produktionsflächen und Suche möglicher Verpächter

Besichtigung möglicher Pachtflächen und Auswahl nach pflanzenbaulichen Gesichtspunkten

Bodenuntersuchung und Erarbeitung eines Düngesplanes Festlegung der Bodenbearbeitung, des Aussaattermines und der Saatstärke

Kontrolle der Bestandesentwicklung

Festlegung der mechanischen und chemischen

Pflanzenschutzmaßnahmen

Entscheidung des Zeitpunktes und der Intensität der Feldberegnung

Erntezeitpunkt und -durchführung, Sicherung der Qualitätskontrolle und Organisation der Trocknung

#### 1.2.2 Praktische Arbeit

Zur Verrichtung der in der Mohnproduktion anfallenden Arbeiten werden bei den rein maschinellen Arbeiten die örtlichen Maschinenringe kontaktiert oder die Verpächter der Grundflächen in Lohnarbeit beschäftigt.

...

Als die praktischen Arbeiten, die der Betriebsleiter (der Beschwerdeführer) zu erledigen hatte, sind insbesondere folgende

anzuführen:

Bodenuntersuchung Probenziehung

Feldführung aus Bestandes- und Pflanzenschutzsicht

Beerntung

Trocknung

Vermarktung"

Am 29. Juli 1997 wurde der Beschwerdeführer von der belangten Behörde niederschriftlich befragt. Nach Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung am 4. Dezember 1997, in der der Beschluss verkündet worden war, dass die Berufungsentscheidung schriftlich ergehen werde, stellte der Beschwerdeführer mit Eingabe vom 17. März 1998 einen weiteren ergänzenden Beweisantrag zum Beweisthema der Verwendbarkeit der verkauften Mohnkapseln zu Binde- oder Zierzwecke und somit der Anwendbarkeit des begünstigten Umsatzsteuersatzes durch Vorlage eines Sachverständigengutachtens.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. Der Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 1994 wurde abgeändert. Begründend führte die belangte Behörde zur Frage der Wiederaufnahme der Verfahren aus, dass den eingereichten Umsatz- und Einkommensteuererklärungen der Jahre 1989 bis 1992 die tatsächlich vom Beschwerdeführer ausgeübte Tätigkeit nicht hätte entnommen werden können. Der Beschwerdeführer habe seine Tätigkeit lediglich als "Blumenhandel" bezeichnet. Aus den Erläuterungen zum Jahresabschluss 1989 würde nur hervorgehen, dass die Losungen zu 10 % aus dem "Verkauf Trockenblumen, Trockenstroh, Mohnkapseln (voll und entleert), Blumen etc." bestanden hätten. Den Erklärungen der Folgejahre sei eine derartige Erläuterung nicht mehr angeschlossen gewesen. Es könne demnach keine Rede davon sein, dass der Abgabenbehörde der Sachverhalt - zu diesem Punkt und den folgenden Ausführungen - vollständig bekannt gewesen sei.

Zur Frage der ab 1. April 1993 verwirklichten Einkunftsart räumte die belangte Behörde zunächst ein, beim vorliegenden Sachverhalt handle es sich um einen Grenzfall einer als landwirtschaftlich einzustufenden Betätigung. Der Beschwerdeführer habe mit Landwirten jeweils für ein Jahr Pachtverträge über bestimmte Grundstücke abgeschlossen. Dem Beschwerdeführer sei als Pächter die Hege und Pflege der Grundstücke sowie die ordentliche Bewirtschaftung, laufende Erhaltung usw. oblegen. In der Regel habe der Beschwerdeführer aber die verpachtenden Landwirte beauftragt, für ihn die gesamte Bearbeitung der zuvor von diesen verpachteten Grundstücken vom Pflügen der Felder bis zur Ernte der Mohnkapseln durchzuführen. Die Landwirte, die mit ihren eigenen Maschinen und unter Zuhilfenahme der Maschinenringe die Arbeiten verrichtet hätten, seien vom Beschwerdeführer entlohnt worden. Auch habe er ihnen alle anfallenden Kosten wie z.B. für Spritzmittel ersetzt. Demnach habe der Beschwerdeführer den Betrieb auf eigene Rechnung und Gefahr geführt. Da das Geschäft des Beschwerdeführers nicht auf den Verkauf des Mohnsamens, sondern auf den Verkauf von Mohnkapseln ausgerichtet gewesen sei, habe die Ernte nicht wie sonst üblich mit Hilfe eines Mähdeschers erfolgen können. Nach erfolgter Trocknung der händisch, stengellos gepflückten Mohnkapseln habe der Beschwerdeführer die durch das händische Pflücken unbeschädigt gebliebenen Mohnkapseln nicht bloß sortiert, sondern durch beachtlichen Arbeitseinsatz vom Mohnsamen entleert. So seien z.B. für "das Sortieren und Bearbeiten" von Mohnkapseln je kg Kosten von 100 S angefallen. Um Kosten bei der Mohnkapselentleerung einzusparen, habe der Beschwerdeführer später eine adaptierte Mischmaschine angeschafft. Durch diesen Bearbeitungsvorgang sei ein Produkt anderer Marktgängigkeit entstanden. Die arbeitsaufwändig händisch bzw. mit Hilfe der Mischmaschine vom Mohnsamen entleerten, beschädigten und verkratzten stengellosen Mohnkapseln seien nach einer derartigen Bearbeitung nicht mehr für Zier- oder Bindezwecke zu verwenden gewesen und unbestrittenermaßen auch nicht dafür verwendet worden. Die Tätigkeiten der Gewinnung der Mohnkapseln einerseits und der Bearbeitung sowie des anschließenden Verkaufes andererseits seien nach außen erkennbar abgrenzbar. Die Verbindung zwischen diesen beiden Bereichen habe durch die Personenidentität des Beschwerdeführers bestanden. Ab 1. April 1993 habe der Beschwerdeführer im Bereich der Pflanzengewinnung ein Unternehmerrisiko getragen. Hinsichtlich der übrigen Umstände hätten sich die tatsächlichen Verhältnisse nicht wesentlich geändert. Die verpachtenden Landwirte hätten nach wie vor die Äcker mit ihren Maschinen und unter Zuhilfenahme der Maschinenringe bewirtschaftet. Der Beschwerdeführer habe "vorher und nachher" keine Hofstelle gehabt, in Wien ein Verkaufsgeschäft sowie Lagerräume unterhalten und den Mohn im Seewinkel und im Weinviertel anbauen lassen, über keine nennenswerten Betriebsmittel zur Bewirtschaftung der Flächen verfügt und unverändert Direktiven hinsichtlich der auszuwählenden Mohnpflanzen sowie der Art und der Lage der Böden gegeben.

Nach Ansicht der belangten Behörde stelle die Gewinnung wie auch die Verarbeitung und der Vertrieb der Mohnkapseln einen einheitlichen Betrieb dar. Sowohl aus der Sicht des einen als auch aus der Sicht des anderen Betriebes hätte die Verbindung zwischen beiden nicht ohne Nachteile für das Gesamtunternehmen gelöst werden können. Die belangte Behörde habe daher zu prüfen, welcher der Betriebe als Hauptbetrieb und welcher als Nebenbetrieb anzusehen sei. Nach dem Ergebnis des umfangreichen Erhebungsverfahrens könne festgestellt werden, dass der Beschwerdeführer im Bereich der Gewinnung der Mohnkapseln nur in geringem Umfang tätig geworden sei. In diesem Bereich habe er sich im Wesentlichen auf das Ausgeben von Direktiven beschränkt. Im Vorfeld der Gewinnung der Mohnkapseln habe sich der Beschwerdeführer insoweit betätigt, als er die Auswahl der produzierten Pflanzen - über die Jahre hinweg ausschließlich Mohn -

sowie die Art und Lage der Böden bestimmt und das Saatgut - den Landwirten unbekannt Mohnsorten - zur Verfügung gestellt und Pachtverträge abgeschlossen habe. Die Haupttätigkeit des Beschwerdeführers habe jedoch erst im Anschluss an die Beendigung jener Tätigkeit, die als landwirtschaftlich bezeichnet werden könne, begonnen: Das Anmieten von Lastwägen in Wien, die Anfahrt zu den als Zwischenlager fungierenden Räumlichkeiten in Niederösterreich und Burgenland, das Aufladen der in Säcke verpackten Mohnkapseln, die Beförderung der Mohnkapseln ins Lager des Beschwerdeführers nach Wien und das Abladen der mit den Mohnkapseln gefüllten Säcke. Weiters das Sortieren, das Entleeren des Mohns durch den Beschwerdeführer selbst oder durch von ihm engagierte Personen unter Zuhilfenahme der adaptierten Betonmischmaschine und das neuerliche Verpacken der Mohnkapseln in Säcke. Weiters das Entsorgen des aus den Mohnkapseln entleerten Mohnes, die Beförderung der Mohnkapseln zum Geschäftslokal nach Maßgabe des Verkaufsfortschrittes, das Abladen und letztmalige Einlagern im Geschäftslokal, der Verkauf der Mohnkapseln von Montag bis Freitag (Öffnungszeiten von 16 bis 19 Uhr, vor März 1993 von 10 bis 19 Uhr) und schließlich die Reinigung und Abwehr von Ungeziefer im Verkaufslokal und dem gemieteten Lager. Das Ausmaß der mit den Mohnpflanzen zu bestellenden Flächen habe sich nach der im Geschäftslokal absetzbaren Menge an Mohnkapseln unter Bedachtnahme auf die Lagerkapazitäten gerichtet. Die Haupttätigkeit des Beschwerdeführers habe demnach erst beim "Marktfähigmachen der Mohnkapseln und der Vermarktung der Mohnkapseln" begonnen. Die Tätigkeit des Beschwerdeführers habe sich insgesamt wesentlich von der auch bei Landwirten üblichen Vermarktung der landwirtschaftlichen Produkte unterschieden. Die belangte Behörde gelange daher zum Schluss, dass im gegenständlichen Fall eine gewerbliche mit einer landwirtschaftlichen Tätigkeit zusammentreffe und die gewerbliche Tätigkeit wesentlich überwiege.

Zur Frage des Vorliegens eines Wareneingangsbuches wird im angefochtenen Bescheid auf schriftliche, vom Prüfer und Dr. W. (dem steuerlichen Vertreter des Beschwerdeführers) unterzeichnete Aktenvermerke (über die vom Prüfer übernommenen ins Finanzamt verbrachten Unterlagen des Beschwerdeführers) verwiesen. Das gegenteilige Vorbringen des Beschwerdeführers (das Wareneingangsbuch nicht erstmals mit der Berufung vorgelegt zu haben) sei hingegen über eine nachweislose Schutzbehauptung nicht hinausgegangen.

Hinsichtlich des anzuwendenden Umsatzsteuersatzes schloss sich die belangte Behörde gleichfalls den Ausführungen des Prüfers an.

Zur Frage der Vorsteuerberechtigung aus den Honorarabrechnungen kann dem angefochtenen Bescheid entnommen werden, dass der Beschwerdeführer die herangezogenen Personen nicht nach der Menge der sortierten und entleerten Kapseln, sondern nach Stunden entlohnt habe. Die vorgelegten Abrechnungen wiesen die Stundenanzahl auf Viertelstunden genau abgerechnet aus. Überdies seien wochenweise relativ gleich bleibende Stundenzahlen eingehalten worden. Festgestellt worden sei überdies, dass der Beschwerdeführer eine so genannte "Leistungsprämie - Weihnachten" bezahlt habe, was einem Werkvertragsverhältnis gänzlich fremd sei. Unter diesen Umständen könne dahingestellt bleiben, in welchem Ausmaß die Mitarbeiter des Beschwerdeführers einer Kontrolle unterliegen seien.

Zur Schätzungsmethode wird im angefochtenen Bescheid ausgeführt, "die Vorgangsweise der BP betreffend die Erlöszuordnung der Ernten" sei durchaus sachgerecht. Falls es durch die schätzungsweise Zuordnung zu jahrweisen Verschiebungen gekommen sein sollte, werde damit nicht jenes Maß an Unsicherheit überschritten, das jeder Schätzung innewohne. Auch sei nicht zu beanstanden, wenn die abgabenbehördliche Prüfung den Ernteertrag der Jahre 1992 und 1993 aus den Ernteerträgen der Jahre 1989 bis 1991 abgeleitet habe. Zum gegenteiligen Vorbringen des Beschwerdeführers, gestützt auf mengenmäßig schlechte Erntejahre 1992 und 1993 und einen Zukaufsbeleg aus dem Jahr 1994, durch den der von ihm angegebene Ernteertrag von ca. 780 kg/ha dokumentiert werde, habe der Prüfer zu Recht darauf hingewiesen, dass diesem Beleg lediglich eine Anbaufläche von 2,75 ha zu Grunde liege, die



Gesamtanbaufläche des Beschwerdeführers aber fast 30 ha betragen habe. Der vom Prüfer angesetzte durchschnittlich verwertbare ha-Ertrag von 785 kg/ha könne auch im Hinblick auf die unbestritten hohe Qualität der Ernte dieser Jahre nicht als überhöht angesehen werden. Dass die deponierte Menge von 6.040 kg auch Mohn enthalten müsse, gehe - wie im angefochtenen Bescheid näher ausgeführt - aus einer vom Beschwerdeführer selbst verfassten Kalkulation hervor. Im Übrigen lieferten die der Berufung beigelegten "Schmieraufzeichnungen" keinen Beweis dafür, dass Mohnkapseln aus bestimmten Ernten entsorgt worden seien. In der Übergangsbilanz seien zudem keine Warenbestände ausgewiesen. Die Entsorgung des Mohnes im Wege des Hausmülls sei ohne Nachweis geblieben. Überdies widerspreche es der Lebenserfahrung, dass nur Mohnkapseln aus den Ernten 1989 bis 1991, nicht jedoch solche aus den Ernten 1992 und 1993 unbrauchbar geworden sein sollten. Dass eine Inventarisierung bereits anlässlich der Betriebsbesichtigung durch den Prüfer hätte erfolgen können, sei für die Frage der Rechtmäßigkeit der auf der Basis der durch die Einbringungsstelle erfolgten Inventarisierung zu einem späteren Zeitpunkt unerheblich. Der beantragten Einvernahme des Steuerberaters H. als Zeuge einer früher möglichen Inventarisierung bedürfe es daher nicht. Was die Deponierung der von P. abgeholten Erntemengen anlange, habe der Beschwerdeführer keinen Beweis zur erfolgten Deponierung erbringen können. Der abgeschlossene Vergleich vom 30. Jänner 1992 verpflichtete den Beschwerdeführer nicht zur Abholung. Insgesamt sei es daher unbedenklich, wenn der Prüfer im Rahmen der Nachkalkulation davon ausgegangen sei, dass der Beschwerdeführer die von P. abgeholten Mohnkapseln zum Teil auch verkauft habe.

Der Umsatzsteuerbescheid des Jahres 1994 sei insoweit zu Ungunsten des Beschwerdeführers abzuändern, als er im Berufungsverfahren unter Beweis gestellt habe, im Jahr 1994 auch - ausnahmsweise - Mohnsamen verkauft zu haben, - Verkäufe, die im Rahmen der abgabenbehördlichen Prüfung bisher nicht erfasst worden seien.

Über die dagegen erhobene Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof erwogen:

#### 1. Zuständigkeit

Der Beschwerdeführer erblickt eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides darin, dass die belangte Behörde auf sein Berufungsvorbringen zur Unzuständigkeit des Finanzamtes X als Abgabenbehörde erster Instanz nicht eingegangen sei. Mit Schreiben vom 18. Februar 1994 (der "Betriebsanmeldung für den landwirtschaftlichen Betrieb") habe er dem Finanzamt Y von der Verlegung der Geschäftsleitung in die P-Straße (und damit von dem die Zuständigkeit des Finanzamtes Y begründenden Umstand) Mitteilung gemacht. In der Berufung vom 27. September 1995 habe er darauf hingewiesen und die Aufhebung der erstinstanzlichen auf Grund der abgabenbehördlichen Prüfung ergangenen Bescheide beantragt.

In der genannten Eingabe vom 18. Februar 1994 hat der Beschwerdeführer in Form eines Begleitschreibens zum "Fragebogen anlässlich der Eröffnung eines landwirtschaftlichen Betriebes" mitgeteilt, die "Lage der landwirtschaftlich bewirtschafteten Flächen ist einerseits im Weinviertel, Niederösterreich und andererseits im Seewinkel, Burgenland. Die Leitung des landwirtschaftlichen Betriebes erfolgt von Wien aus, Adresse:

.... Wien, P-Straße".

Der Prüfer hat dem Berufungsvorbringen in seiner Stellungnahme vom 18. Februar 1997 entgegen gehalten, am Ort der Leitung des Gewerbebetriebes habe sich nichts geändert, dieser liege nach wie vor (wie auch in sämtlichen Erklärungen angegeben) in Wien, M-Gasse, so dass das Finanzamt X zuständig sei.

Von der belangten Behörde mit Schreiben vom 18. Februar 1997 zur Gegenäußerung bis 30. April 1997 aufgefordert, hat der Beschwerdeführer in der Folge zwar umfangreiche Schriftsätze zu anderen Berufungspunkten erstattet, die Ausführungen des Prüfers zur Frage der Zuständigkeit des Finanzamtes jedoch unerwidert gelassen. Von der belangten Behörde niederschriftlich am 29. Juli 1997 zur Adresse Wien, P-Straße, befragt, gab der Beschwerdeführer an, er sei dort Untermieter und bewohne auf Grund eines mündlichen Mietvertrages die etwa 145 m<sup>2</sup> Wohnung gemeinsam mit dem Hauptmieter Josef N. Nähere Angaben dazu (etwa zur ausdrücklichen Frage, ob das behauptete Untermietverhältnis noch aufrecht sei) wolle er - da dies nicht verfahrensgegenständlich sei - nicht machen.

Solcherart hat die belangte Behörde, indem sie sich im angefochtenen Bescheid mit der nicht ausdrücklich außer Streit gestellten Zuständigkeitsfrage nicht auseinander gesetzt hat, Verfahrensvorschriften verletzt. Zur Bescheidaufhebung führt dies jedoch nur dann, wenn sie bei Befolgung ihrer Begründungspflicht zu einem anders lautenden Bescheid

hätte kommen können. Mit dem bloßen Hinweis auf die mangelnde Bescheidbegründung zeigt der Beschwerdeführer dies nicht auf.

## 2. Wiederaufnahme

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anderslautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Der Beschwerdeführer bestreitet, dass im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung neue Tatsachen oder Beweismittel hervorgekommen seien, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gerechtfertigt hätten. Die vom Beschwerdeführer in diesem Zusammenhang angestellten Überlegungen, in den Erläuterungen zum Jahresabschluss 1989 habe u.a. auch der Handel mit Mohnkapseln Erwähnung gefunden, weiterer Hinweise in den Folgejahren habe es nicht bedurft, da sich die Umstände nicht geändert hätten und der Handel mit Mohnkapseln ohnehin in den Bereich der von ihm gewählten Bezeichnung des Unternehmensgegenstandes als "Blumenhandel" fiel, gehen am Kern der vom Finanzamt herangezogenen Gründe für die Wiederaufnahme vorbei. Es haben nämlich Prüfer und ihm erkennbar folgend die belangte Behörde die Wiederaufnahme der Verfahren inhaltlich ohnehin nicht nur auf die unpräzise oder irreführende Bezeichnung des Unternehmensgegenstandes in den Abgabenerklärungen des Beschwerdeführers, sondern auf die Annahme des Hervorkommens nicht erklärter Einnahmen aus der im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung näher bekannt gewordenen Tätigkeit gestützt. Kamen bei der abgabenbehördlichen Prüfung aber Kalkulationsdifferenzen hervor, die der Beschwerdeführer nicht aufzuklären vermochte, dann berechtigte dieser Umstand die Behörde zur Schätzung und stellte das Hervorkommen solcher bisher nicht erklärter Einnahmen auch eine Tatsache dar, welche die Abgabenbehörde zur Wiederaufnahme des Verfahrens berechtigte.

Ob dies im Beschwerdefall zugetroffen hat, wird in der Folge zu behandeln sein.

## 3. Einkunftsart

Der Beschwerdeführer sieht den Tatbestand der Aufgabe des Gewerbebetriebes zum 31. März 1993 deshalb als erfüllt an, weil ab diesem Zeitpunkt - abgesehen von "unbrauchbarer Reserveware" - nur mehr Mohnkapseln aus "eigener Landwirtschaft" vorhanden und (neben geringfügigen Zukäufen) in den Verkauf gelangt seien. Im angefochtenen Bescheid wird demgegenüber die Ansicht vertreten, auch nach diesem Zeitpunkt sei der Beschwerdeführer überwiegend im Bereich der Vermarktung tätig geworden. Dem Vermarktungsbereich zuzuordnen seien nämlich alle jene Tätigkeiten, die nicht in der Aufzucht der Mohnpflanzen bestanden hätten, also der Abtransport, das arbeitsintensive Entleeren der Mohnkapseln, das Einlagern und schließlich der Verkauf im eigenen Ladengeschäft. Die Streitparteien stimmen darin überein, dass die aufgezählten Tätigkeiten im Rahmen eines einheitlichen Betriebes erbracht worden sind.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes liegt ein einheitlicher Betrieb vor, wenn mehrere Betriebszweige nach der Verkehrsauffassung 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 Merkmale für den einheitlichen Betrieb sind etwa anzusehen: 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. das Erkenntnis vom 25. Februar 2003, 98/14/0088).

Vor dem Hintergrund dieser Rechtsprechung ist der Ansicht der Streitparteien - im Beschwerdefall sei von einem einheitlichen Betrieb auszugehen - zuzustimmen: Einerseits erfolgte der Mohnanbau ausschließlich zum Zwecke der Belieferung des Ladengeschäftes, andererseits wurden im Verkaufslokal des Beschwerdeführers (von unstrittig nur geringfügigen Zukäufen von Mohnkapseln abgesehen) keine anderen Produkte angeboten als die auf den Pachtflächen gezogenen Feldfrüchte. Stehen mehrere Tätigkeiten zueinander im Verhältnis einer derartigen Verflechtung, so ist davon auszugehen, dass sie eine einheitliche Betätigung bilden, die das Vorliegen eines einheitlichen Betriebes zur Folge hat. Im Falle einer solchen einheitlichen Betätigung ist anhand der Kriterien der §§ 21 bis 23 EStG (bzw. § 1 GewStG) zu prüfen, unter welche Einkunftsart die aus diesem einheitlichen Betrieb fließenden

Einkünfte fallen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 13. März 1997, 95/15/0124).

Gemäß § 21 Abs. 1 EStG 1988 sind Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft u.a. (Z. 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.

Die Einkunftsart Land- und Forstwirtschaft umfasst nur Tätigkeiten, die auf die planmäßige Nutzung der Naturkräfte gerichtet sind und Urproduktion darstellen. (vgl. das hg. Erkenntnis vom 27. November 2001, 97/14/0135).

Dem angefochtenen Bescheid liegt die Sachverhaltsfeststellung zu Grunde, der Urproduktion (dem Anbau der Mohnpflanzen) komme im Rahmen der Gesamtbetätigung lediglich untergeordnete Bedeutung zu. Der Beschwerdeführer habe sich bei der Aufzucht der Pflanzen fremder Arbeitskraft bedient und sei selbst im Wesentlichen erst nach der Ernte der Mohnkapseln tätig geworden. Die Beschwerde hält dem entgegen, der Beschwerdeführer habe auch im Bereich der Urproduktion alle Tätigkeiten bestimmt (Auswahl der zu bestellenden Böden und des Saatgutes, Bestimmung des Saatabstandes und des Erntezeitpunktes, Beauftragung der Landwirte, Anwerbung ausländischer Arbeitskräfte für die Erntearbeiten). Überdies sei die artgerechte Vermarktung der landwirtschaftlichen Produkte als Teil dieser Betätigung und nicht als dem Vorliegen von Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft abträglich anzusehen. Eine Verarbeitung der Mohnkapseln sei nicht erfolgt. Das bloße Sortieren und Entleeren der Mohnkapseln könne, ebenso wie das Putzen von Mohnsamen, nicht als Weiterverarbeitung im Rahmen eines Verarbeitungsbetriebes angesehen werden. Insgesamt sei aus den umfänglichen Ausführungen im angefochtenen Bescheid nicht schlüssig ableitbar, warum die Haupttätigkeit erst beim Marktfähigmachen der Mohnkapseln beginnen sollte. Mit diesem Vorbringen wird eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufgezeigt.

Die von der belangten Behörde in den Mittelpunkt ihrer Überlegungen gestellte Frage, welche Arbeitsschritte der Beschwerdeführer persönlich und welche er durch von ihm beauftragte Personen verrichten ließ, trägt nichts zur Lösung der Frage bei, welcher Einkunftsart die nach objektiven Kriterien zu beurteilende einheitliche Tätigkeit zu subsumieren ist, da ein "persönliches Handanlegen" für das Vorliegen von Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft nicht erforderlich ist (vgl. Doralt, EStG4, Tz. 2 zu § 21). Entscheidend ist vielmehr, dass derjenige, dem Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft zugerechnet werden sollen, nicht nur das (insbesondere in den Naturkräften begründete) Unternehmerrisiko trägt, sondern auch entsprechende Unternehmerinitiative entfaltet. Bezogen auf den Beschwerdefall kam es daher maßgeblich darauf an, ob die Tätigkeit der vom Beschwerdeführer beauftragten Personen dem Beschwerdeführer als Leiter des betrieblichen Geschehens zuzurechnen oder die "ab der Ernte 1991" gewählte rechtliche Gestaltung wirtschaftlich gesehen dem (gleichfalls risikobehafteten) Kauf einer zukünftigen Ernte gleich zu halten war. Die belangte Behörde hat es im angefochtenen Bescheid nach umfangreichen Ermittlungen, die auch die Befragung der beauftragten Landwirte umfasst haben, als erwiesen angenommen, dass der Beschwerdeführer die maßgeblichen "Direktiven für die Bearbeitung" gegeben hat. Erfolgte aber die Urproduktion über Anweisung des Beschwerdeführers kam dem Umstand, dass der Beschwerdeführer die Arbeiten am Feld nicht selbst verrichtet hat, keine Entscheidungsrelevanz zu.

Die belangte Behörde stützt ihre Entscheidung weiter darauf, dass das Schwergewicht der wirtschaftlichen Tätigkeit des Beschwerdeführers auf der als Verarbeitungsbetrieb anzusehenden Entleerung der Mohnkapseln gelegen sei. Dadurch sei ein Produkt anderer Marktgängigkeit entstanden. Diese Feststellung steht allerdings im Widerspruch zu den Ausführungen im Bericht der abgabenbehördlichen Prüfung. Demnach wurden die Mohnkapseln im Detailhandel nach Volumen zu Säcken a 100 S, 200 S und 400 S verkauft, wobei es gleichgültig gewesen sei, ob es sich um volle Kapseln (mit Mohn) oder um angestochene (beschädigte) Kapseln (ohne Mohn) gehandelt habe. Solcherart ist aber die nicht näher begründete Beurteilung der belangten Behörde, durch den Vorgang der Kapselentleerung sei ein Produkt anderer Marktgängigkeit entstanden, nicht nachvollziehbar. Dass der bloße Abtransport und die Lagerung der selbst erzeugten landwirtschaftlichen Produkte keine Gewerblichkeit der Betätigung nach sich zieht, liegt auf der Hand. Die Veräußerung eigener landwirtschaftlicher Produkte zählt auch dann zu den Einkünften im Sinne des § 21 EStG, wenn sich dies in kaufmännischen Formen wie z.B. dem Verkauf in eigenen Ladengeschäften vollzieht (vgl. Doralt, a.a.O.). § 21 EStG kann schließlich nicht entnommen werden, dass nur "typische Fälle" einer landwirtschaftlichen Betätigung unter die Einkunftsart des § 2 Abs. 3 Z. 1 EStG fallen. Vielmehr werden bei der Aufzählung jener Tätigkeiten, die dem Bereich der Land- und Forstwirtschaft zuzuordnen sind, neben "dem Betrieb von Landwirtschaft" auch "Einkünfte aus

allen Betrieben, die Pflanzen und Pflanzenteile mit Hilfe der Naturkräfte gewinnen" erwähnt.

Insgesamt hat die belangte Behörde in diesem Punkt, somit hinsichtlich der Jahre 1993 und 1994, die Rechtslage verkannt.

#### 4. Schätzungsberechtigung

Gemäß § 184 Abs. 3 BAO ist zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Worauf die belangte Behörde ihre Schätzungsbefugnis für die Streitjahre 1989 bis 1992 gründet, kann dem angefochtenen Bescheid zwar nicht explizit entnommen werden, doch lässt die Beschäftigung mit der Frage, zu welchem Zeitpunkt das Wareneingangsbuch erstmalig vorgelegt wurde, erkennen, dass die belangte Behörde ihre Schätzungsbefugnis auf die diesbezüglichen Feststellung stützt. Sachverhaltsbezogen übernahm die belangte Behörde den "Standpunkt der BP", wonach das mit der Berufung vom 27. September 1995 vorgelegte Wareneingangsbuch "während der BP nicht vorhanden" gewesen sei.

Die Beschwerde bringt in diesem Zusammenhang wie schon im Verwaltungsverfahren vor, das Wareneingangsbuch sei bereits "zu Beginn der Amtshandlungen" vorgelegt worden. Sollte das Wareneingangsbuch aus welchen Gründen immer nicht in den Arbeitsbogen des Prüfers Eingang gefunden haben, sei dies schon deshalb unerheblich, weil es unstrittig im Zuge des Berufungsverfahrens vorgelegt worden sei und die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid "mit keiner Bemerkung" dargetan habe, dass dieses Wareneingangsbuch nicht mit den tatsächlichen Verhältnissen übereinstimmen würde. Mit diesem Vorbringen zeigt der Beschwerdeführer eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides auf.

Zunächst ist zu sagen, dass es für die Frage, ob der Beschwerdeführer seine Verpflichtung nach § 127 Abs. 1 BAO verletzt hat, nicht darauf ankommt, ob das Wareneingangsbuch "während der BP vorhanden" war. Entscheidend ist vielmehr, dass ein Wareneingangsbuch im Streitzeitraum tatsächlich (den Bestimmungen des § 128 BAO entsprechend) geführt wurde und dieses - im Hinblick auf die Schätzungsberechtigung gemäß § 184 Abs. 3 BAO - im Verwaltungsverfahren (das auch das Berufungsverfahren erfasst) vorgelegt wurde. Der Umstand, dass nach den Abgabenvorschriften zu führende Bücher oder Aufzeichnungen nicht zum ehest möglichen Zeitpunkt der Abgabenbehörde zur Verfügung gestellt werden, mag Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung zur Frage haben, ob es sich bei den später überreichten Büchern (Aufzeichnungen) um laufend geführte Originale oder um nachträglich rekonstruierte Aufschreibungen handelt. Eine ausdrückliche Feststellung im zuletzt genannten Sinn hat die belangte Behörde jedoch nicht getroffen. Zudem hätte eine solche Feststellung jedenfalls auch die Auseinandersetzung mit dem vorgelegten Wareneingangsbuch erfordert. Dazu kommt im Beschwerdefall, dass weder vom Prüfer noch von der belangten Behörde auch nur Zweifel an der vollständigen Erfassung des Wareneinganges und damit an der sachlichen Richtigkeit des der belangten Behörde vorgelegten Wareneingangsbuches geäußert wurden.

Auf das Vorliegen erheblicher Kalkulationsdifferenzen, die geeignet wären, die sachliche Richtigkeit der (wenn auch formell) ordnungsgemäßen Bücher in Zweifel zu ziehen, hat die belangte Behörde ihre Schätzungsbefugnis zum einen konkret nicht gestützt. Zum anderen entspricht der angefochtene Bescheid auch nicht den an eine (Nach-)Kalkulation zu stellenden Anforderungen. Eine Nachkalkulation, die dartun soll, dass das Ergebnis, das sich aus einer formell richtig erscheinenden Buchführung ableitet, sachlich falsch ist und somit erst die Schätzungsbefugnis begründen soll, erfordert die eindeutige Feststellung, dass das vom Abgabepflichtigen ausgewiesene Ergebnis ordnungsgemäßer Buchführung sachlich unrichtig ist. Eine derartige Kalkulation muss auf einwandfreien Grundlagen beruhen und sich mit allen Einwendungen des Abgabepflichtigen auseinandersetzen. Im Beschwerdefall war für das Vorliegen einer Kalkulationsdifferenz die Höhe des anzusetzenden Warenschwundes von entscheidender Bedeutung. Dass die vom Prüfer angenommenen Prozentsätze auf - auch nur einigermaßen - gesicherten Grundlagen beruhen, kann weder den Ausführungen des Prüfers noch dem sonstigen Akteninhalt und insbesondere dem angefochtenen Bescheid nicht entnommen werden.

Insgesamt hat die belangte Behörde die Schätzungsberechtigung in Ansehung der Jahre 1989 bis 1992 daher nicht in einer für den Verwaltungsgerichtshof nachvollziehbaren Weise begründet. Für die Jahre 1993 und 1994 erübrigt sich im Hinblick auf die Ausführungen unter Punkt 3 ein weiteres Eingehen auf die Schätzungsbefugnis.

Für das fortgesetzte Verfahren ist zur Frage des auf den Verkauf der Mohnkapseln anzuwendenden Steuersatzes noch auf Folgendes hinzuweisen:

Die Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens gehen übereinstimmend davon aus, dass es für die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes von 10 % entscheidend darauf ankommt, ob die gegenständlichen Mohnkapseln auf Grund möglicher Beschädigungen bei der Entleerung des Mohnsamens noch für Binde- oder Zierzwecke verwendbar waren. Sie stützen sich dabei auf Z. 10 der Anlage A zu § 10 Abs. 2 UStG 1972. Diese lautet:

"10. Blattwerk, Blätter, Zweige und andere Pflanzenteile, ohne Blumen, Blüten oder Knospen davon sowie Gräser, Moose und Flechten, wie sie für Binde- oder Zierzwecke verwendet werden, frisch (Unternummern 0604 10 A und 0604 91 des Zolltarifes)."

Demnach fallen lediglich "frische" (u.a.) Pflanzenteile unter die genannte Bestimmung. Getrocknete Pflanzenteile werden den Unternummern 0604 10 B und 0604 99 des Zolltarifs zugeordnet, für welche sich kein Verweis in der Anlage A des UStG 1972 findet, sodass die Eignung der Mohnkapseln für Binde- oder Zierzwecke dahingestellt bleiben kann.

Der angefochtene Bescheid war somit hinsichtlich der Jahre 1989 bis 1992 aus den unter Punkt 4 aufgezeigten Gründen gemäß § 42 Abs. 2 Z. 3 VwGG wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften, hinsichtlich der Jahre 1993 und 1994 aus den unter Punkt 3 aufgezeigten Gründen gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufzuheben.

Der Ausspruch über den Kostenersatz stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 501/2001. Die Umrechnung der entrichteten Stempelgebühren gründet sich auf § 3 Abs. 2 Eurogesetz, BGBl. I Nr. 72/2000.

Wien, am 27. Mai 2003

#### **Schlagworte**

"zu einem anderen Bescheid" Begründung Begründungsmangel

#### **European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2003:1998140072.X00

#### **Im RIS seit**

24.06.2003

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

© 2024 JUSLINE

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

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)