

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Peter Steuerer in der Beschwerdesache XY, vertreten durch die Z Steuerberater GmbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes Bregenz vom 20. Juli 2016 betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2014 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird (bezogen auf das mit dem Vorlageantrag eingeschränkte Beschwerdebegehren) als unbegründet abgewiesen.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den Beschwerdevereinscheidungen vom 17. November 2016 zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Der eine Land- und Forstwirtschaft betreibende Beschwerdeführer hat im Jahr 2012 das Gewerbe für Erdbewegungsarbeiten angemeldet. Daraus resultierende Umsätze und Einkünfte wurden in den Abgabenerklärungen nicht ausgewiesen.

2. Im Zuge einer die Jahre 2012 bis 2014 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung hat die Prüferin neben geringfügigen Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 14.477,83 € (2012), 26.983,71 € (2013) und 26.959,03 € (2014) ermittelt. Die steuerbaren Umsätze hat sie mit 14.477,16 € (2012), 63.286,94 € (2013) und 26.202,86 € (2014) ermittelt. Unter anderem hat die Prüferin bisher nicht erklärte Einnahmen in Höhe von 333,33 € (2012), 41.062,52 € (2013) und 16.727,20 € (2014) nicht den der Pauschalbesteuerung unterliegenden Einkünften und Erlösen aus dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb, sondern dem gewerblichen Erdbewegungsunternehmen zugeordnet und den Umsatz- und Einkommensteuerbemessungsgrundlagen hinzugerechnet. Begründend wurde dazu im Betriebsprüfungsbericht (Tz 1) ausgeführt, der Abgabepflichtige habe der vorliegenden Gewerbeberechtigung (Erdbewegungsarbeiten, für die statische Kenntnisse nicht

erforderlich sind) zufolge am 4. Mai 2012 eine gewerbliche Tätigkeit aufgenommen und diese am 24. Februar 2015 wieder eingestellt. Aufgrund einer Kontrollmitteilung über einen Betrag von 49.275,02 € sei eine abgabenbehördliche Prüfung nach § 99 FinStrG durchgeführt worden. Aus den vorgelegten Kontoauszügen hätten sich die in einer Beilage im Einzelnen angeführten, bisher nicht erklärten Einnahmen ergeben. Betreffend das Jahr 2013 seien die Einkünfte aus Gewerbebetrieb auf Basis der Angaben des Abgabepflichtigen geschätzt worden. Ausgangsrechnungen hätten vom Abgabepflichtigen nicht vorgelegt werden können, erst aufgrund entsprechender Erhebungen seien die angeführten Belege zu Tage gekommen.

3. Mit Bescheiden vom 20. Juli 2016 hat das Finanzamt die Verfahren hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2012 und 2013 wieder aufgenommen und gleichzeitig den Feststellungen der Prüferin Rechnung tragende Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2012 bis 2014 erlassen.

4. Mit Schriftsatz vom 17. August 2016 hat die steuerliche Vertretung gegen die Wiederaufnahmebescheide hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2012 und 2013 sowie die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2012 bis 2014 Beschwerde erhoben.

5. In Entsprechungen eines Mängelbehebungsauftrages hat die steuerliche Vertretung unter Anschluss zahlreicher Beilagen eine ausführliche Begründung nachgereicht.

6. Mit Beschwerdevorentscheidung vom 17. November 2017 hat das Finanzamt die Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2012 und 2013 infolge der nicht vollständigen Erfüllung des Mängelbehebungsauftrages als zurückgenommen erklärt. Ebenfalls mit Beschwerdevorentscheidungen vom 17. November 2016 hat das Finanzamt die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2012 bis 2014 abgeändert, wobei dem im Zuge einer persönlichen Vorsprache mit der steuerlichen Vertretung weitgehend erzielten Einvernehmen Rechnung getragen wurde. Im Ergebnis wurden der Besteuerung nunmehr steuerbare Umsätze in Höhe von 333,33 € (2012), 45.058,52 € (2013) und 28.511,07 € (2014) zugrunde gelegt. Ertragsteuerlich wurden Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft in Höhe von 325,00 € (2012), 200,00 € (2013) und 12.889,86 € (2014) sowie Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von - 425,32 € (2012), 2.642,21 € (2013) und 7.920,94 € (2014) in Ansatz gebracht. Hinsichtlich der einzig noch strittigen steuerlichen Behandlung der vom Beschwerdeführer für die Anlieferung bzw. Ablagerung von Aushubmaterial auf seinen Grundstücken in Rechnung gestellten bzw. ihm gutgeschriebenen Beträge in Höhe von 5.412,00 € zuzüglich 12% Umsatzsteuer (Rechnung vom 31. März 2014) und von 7.624,00 € zuzüglich 10% Umsatzsteuer (Gutschrift vom 14. Oktober 2014) hat das Finanzamt ausgeführt, derartige Entschädigungen für die Überlassung landwirtschaftlicher Grundstücke für die (allenfalls auch nur vorübergehende) Lagerung von Humus und Mutterboden seien nicht von der landwirtschaftlichen Pauschalierung erfasst. Sie seien steuerlich gesondert zu erfassen, unabhängig davon, ob die Einkünfte solche aus Land- und Forstwirtschaft oder solche

aus Vermietung und Verpachtung seien. Zur Abgrenzung zwischen landwirtschaftlichen Einkünften und solchen aus Vermietung und Verpachtung sei darauf abzustellen, ob das (landwirtschaftliche) Gelände wieder landwirtschaftlich genutzt werden könne. Da der Beschwerdeführer die eingeebneten Grundstücke nach kurzer Zeit wieder landwirtschaftlich habe nutzen können, seien die Einkünfte zwar jenen aus Land- und Forstwirtschaft zuzurechnen, sie seien aber von der Pauschalierung nicht erfasst. Auch in umsatzsteuerlicher Hinsicht fielen diese Entgelte nicht unter die Regelung des § 22 UStG 1994, weil sie nicht im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes angefallen und somit mit dem Normalsteuersatz von 20% zu versteuern seien.

7. Mit Vorlageantrag vom 12. Dezember 2016 hat die steuerliche Vertretung die Entscheidung über die Beschwerde gegen den Umsatz- und den Einkommensteuerbescheid 2014 durch das Bundesfinanzgericht beantragt und darauf hingewiesen, dass nur mehr die umsatzsteuerliche und einkommensteuerliche Behandlung der im Jahre 2014 erzielten Einnahmen für die Ablagerung von Aushubmaterial auf den landwirtschaftlichen Grundstücken des Beschwerdeführers bekämpft werde. Entgegen der Rechtsansicht des Finanzamtes, das diese Einnahmen im Rahmen der Beschwerdeentscheidung entsprechend dem Beschwerdevorbringen zwar den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft zugerechnet, aber als nicht von der Pauschalierung erfasst behandelt habe, fielen diese sowohl unter die Pauschalierung nach § 22 UStG 1994 als auch die Vollpauschalierung nach der land- und forstwirtschaftlichen Pauschalierungsverordnung.

Bezüglich Umsatzsteuer begründe das Finanzamt seine Entscheidung unter Verweis auf die Umsatzsteuerrichtlinien (Rzn 2881ff). In den jeweiligen Randziffern seien Beispiele für die Abgrenzung zwischen Umsätzen aus Land- und Forstwirtschaft einerseits und Umsätzen für die Überlassung von landwirtschaftlichen Grundstücken an Dritte andererseits angeführt. Nach dem festgestellten Sachverhalt habe der Beschwerdeführer jedoch kein Entgelt für die Überlassung seiner Grundstücke erhalten. Er habe auch zu keinem Zeitpunkt eine Deponie betrieben, sondern das angelieferte Aushubmaterial benötigt, um bestehende Unebenheiten auf seinen Feldern beseitigen zu können, was einer verbesserten Bewirtschaftung seiner landwirtschaftlichen Flächen dienlich gewesen sei. Der Beschwerdeführer sei hauptberuflicher Landwirt und bewirtschaftete seine Felder mit großen Arbeitsgeräten. Es komme ein Traktor mit einem Frontmäher und einem Heckmäher mit einer Gesamtbreite von ca. 6,40 m sowie einem Schwader mit einer Gesamtbreite von ca. 6,50 m zum Einsatz. Für eine zweckentsprechende Bewirtschaftung der landwirtschaftlichen Flächen mit Arbeitsgeräten dieser Größenordnung müssten die Flächen weitgehend eben sein, da ansonsten Nacharbeiten (mit kleineren Mähgeräten) erforderlich seien und es durch die Unebenheiten regelmäßig zu Beschädigungen des Schwaders komme.

Verursacht durch das Hochwasser im Jahre 2010 sei es auf den Feldern in den Gebieten D und E zu Unterspülungen und in der Folge zu Bodenerosionen gekommen. Die dadurch entstandenen Unebenheiten hätten die Bewirtschaftung der Felder mit den vom

Beschwerdeführer verwendeten Maschinen erheblich erschwert. Er habe sich daher entschieden, die Felder nach der erfolgten Prallufersanierung entsprechend einzuebnen. Dazu sei zunächst eine Humusschicht abgetragen, das angelieferte Aushubmaterial planiert und anschließend wieder mit einer Humusschicht bedeckt worden. Bei der Verarbeitung des Aushubmaterials seien Arbeitsgeräte (Bagger, Traktor mit Heckschaufel, etc.) zum Einsatz gekommen, die allesamt dem landwirtschaftlichen Betrieb gewidmet seien. Dass der Beschwerdeführer für das von ihm benötigte Aushubmaterial ein Entgelt erhalten habe, sei einerseits dadurch bedingt, dass Aushubmaterial in der Regel kostenpflichtig entsorgt werden müsse, andererseits dadurch, dass er das angelieferte Material selbst verarbeitet habe und somit keine Fremdleistungen von den Lieferanten zu erbringen gewesen seien.

Dass ein Landwirt für die Entgegennahme von Sachgütern Entgelte erhalte, welche er in der Folge im Rahmen seines landwirtschaftlichen Betriebes einer zweckentsprechenden Verwendung zuführe, sei weder ungewöhnlich noch systemwidrig. Dasselbe sei etwa der Fall, wenn ein Landwirt Schnittgut (Sträucher, Äste) entgeltlich entgegennehme und dieses in der Folge kompostiere oder etwa zu Mulch verarbeite und damit entweder in Verbindung mit seiner eigenen Arbeitsleistung verkaufsfähige Produkte erzeuge oder diese auf andere Weise in seinem Betrieb verwende (etwa zur Düngung seiner Felder). Die Ablagerung des Aushubmaterials auf den Feldern des Beschwerdeführers habe damit ausschließlich seinem landwirtschaftlichen Betrieb gedient und seien die damit erzielten Einnahmen sohin von der Pauschalierung nach § 22 UStG 1994 erfasst.

In Bezug auf die Einkommensteuer stütze sich das Finanzamt offenbar auf die Ausführungen in den Einkommensteuerrichtlinien (Rz 5072), wonach Einkünfte aus einer die Dauer von fünf Jahren nicht übersteigenden Vermietung von landwirtschaftlichen Flächen noch zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft zählten, aber nicht unter die Pauschalierung fielen. Wie bereits dargelegt, liege aber weder eine langfristige noch eine kurzfristige Vermietung von landwirtschaftlichen Flächen vor. Vielmehr stünden die erzielten Einnahmen aus der Ablagerung des Aushubmaterials auf den Feldern des Beschwerdeführers in einem unmittelbaren Zusammenhang mit seinem landwirtschaftlichen Betrieb und seien diese Einkünfte daher entgegen der Auffassung des Finanzamtes auch von der land- und forstwirtschaftlichen Pauschalierungsverordnung erfasst.

II. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer führt einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb und ermittelt den Gewinn durch "Vollpauschalierung". Am 4. Mai 2012 wurde ihm die Gewerbeberechtigung "Erdbewegungsarbeiten, für die statische Kenntnisse nicht erforderlich sind" erteilt.

Am 24. Februar 2015 wurde das Gewerbe wieder gelöscht. Im Rahmen seines Gewerbebetriebes hat er im Wesentlichen zwei aufgrund eines Hochwassers im Jahr 2010 erforderliche Prallufersanierungen durchgeführt.

Um ebenfalls aufgrund des Hochwassers durch Unterspülungen und Bodenerosion auf den Feldern in den Gebieten D und E entstandene und die Bewirtschaftung mit seinen (großen) landwirtschaftlichen Maschinen erschwerenden Unebenheiten zu beseitigen, hat er die Felder im Jahr 2014 eingeebnet. Dabei wurde mit dem landwirtschaftlichen Betrieb gewidmeten Maschinen und Fahrzeugen (Bagger, Traktor mit Heckschaufel, etc.) zunächst eine Humusschicht abgetragen, angeliefertes Aushubmaterial aufgeschüttet, planiert und anschließend wieder mit einer Humusschicht bedeckt. Für das angelieferte Aushubmaterial hat er 4,00 € pro Kubikmeter erhalten. Insgesamt hat er von BC (Rechnung vom 31. März 2014 über 1.353,00 m³) und der F-GmbH (Gutschrift vom 14. Oktober 2014 über 1.906 m³) Beträge in Höhe von 6.061,44 € (incl. 12% Umsatzsteuer) bzw. 8.386,40 € (incl. 10% Umsatzsteuer) erhalten.

Strittig ist dem im Vorlageantrag ausdrücklich eingeschränkten Beschwerdebegehren zufolge nur mehr die Frage, ob die für die Ablagerung von Aushubmaterial bezahlten Beträge von der ertragsteuerlichen bzw. der umsatzsteuerlichen Pauschalierung erfasst sind.

III. Rechtsgrundlagen und rechtliche Würdigung

1. Einkommensteuer

Die im Streitjahr geltende, auf Grundlage des § 17 Abs. 4 und 5 EStG 1988 ergangene Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes aus Land- und Forstwirtschaft (LuF-PauschVO 2011), BGBl. II Nr. 471/2010 idF BGBl. II Nr. 164/2014, lautet auszugsweise:

"I. Anwendung und maßgebender Einheitswert

§ 1. (1) Der Gewinn eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes, kann nach den Bestimmungen dieser Verordnung ermittelt werden, wenn

1. dessen Inhaber hinsichtlich dieses Betriebes weder zur Buchführung verpflichtet ist noch freiwillig Bücher führt und

2. die Anwendung der Verordnung nicht gemäß Abs. 1a ausgeschlossen ist.

[...]

(4) Durch diese Verordnung werden nur die regelmäßig in den Betrieben anfallenden Rechtsgeschäfte und Vorgänge pauschal berücksichtigt, die auch von Artikel 295 der Richtlinie des Rates vom 28. November 2006, Nr. 2006/112/EG, ABI, Nr. L 347, in der jeweils gültigen Fassung erfasst sind.

[...]

II. Gewinnermittlung bis zu einem Einheitswert von 100 000 Euro Grundbetrag

§ 2. (1) Bei einem maßgebenden Einheitswert des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes bis 100 000 Euro ist der Gewinn mittels eines Durchschnittssatzes von 39%

vom maßgebenden Einheitswert (§ 1 Abs. 2) zu ermitteln (Grundbetrag), soweit die §§ 3 bis 6 nichts Gegenteiliges bestimmen. Wird die sozialversicherungsrechtliche Beitragsgrundlagenoption gemäß § 23 Abs. 1a des Bauernsozialversicherungsgesetzes ausgeübt, kommt die Anwendung dieses Durchschnittssatzes nicht in Betracht.

[...]

*Land- und forstwirtschaftlicher Nebenerwerb,
Be- und/oder Verarbeitung und Almausschank*

§ 6. (1) Der Gewinn aus land- und forstwirtschaftlichem Nebenerwerb, aus be- und/oder verarbeiteten eigenen und zugekauften Urprodukten sowie aus dem Almausschank ist durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gesondert zu ermitteln. Bei Ermittlung des Gewinnes aus land- und forstwirtschaftlichem Nebenerwerb dürfen die Betriebsausgaben nur bis zur Höhe der entsprechenden Betriebseinnahmen in Abzug gebracht werden.

(2) Als land- und forstwirtschaftlicher Nebenerwerb sind Nebentätigkeiten zu verstehen, die nach ihrer wirtschaftlichen Zweckbestimmung zum land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb im Verhältnis der wirtschaftlichen Unterordnung stehen. ...

(3) Bei der Ermittlung des Gewinnes aus be- und/oder verarbeiteten Urprodukten sowie aus Almausschank (Abs. 1) sind die Betriebsausgaben mit 70% der Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) anzusetzen. ...

[...]

IV. Gewinnerhöhende und gewinnmindernde Beträge

§ 13. (1) Die nach den Bestimmungen der §§ 1 bis 6 oder 8 bis 12 sich ergebende Zwischensumme ist um vereinnahmte Pachtzinse (einschließlich Jagdpacht und Verpachtung von Fischereirechten), um Einkünfte aus Wildabschüssen sowie um Einkünfte aus gemäß § 1 Abs. 4 und 5 nicht erfassten Vorgängen und um Einkünfte aus gemäß §§ 30 Abs. 2 Z 6 und 11 Abs. 4 des Bewertungsgesetzes 1955 nicht zum Einheitswert gehörenden Wirtschaftsgütern zu erhöhen, sofern diese Einkünfte nicht gemäß § 97 Abs. 1 Einkommensteuergesetz 1988 als endbesteuert behandelt werden. ...

[...]."

Mit der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, auf die in § 1 Abs. 4 LuF-PauschVO 2011 Bezug genommen wird, wird den Mitgliedstaaten die Möglichkeit eingeräumt, auf landwirtschaftliche Erzeuger eine Pauschalregelung nach Maßgabe der Art. 295 bis 305 anzuwenden.

Vom Geltungsbereich der Pauschalregelung erfasste "landwirtschaftliche Erzeuger" sind nach Art. 295 Abs. 1 Nr. 1 der Richtlinie 2006/112/EG Steuerpflichtige, die ihre Tätigkeit im Rahmen eines land-, forst- oder fischwirtschaftlichen Betriebs ausüben. "Landwirtschaftliche Erzeugnisse" sind die Gegenstände, die im Rahmen der in Anhang VII aufgeführten Tätigkeiten von den land-, forst- oder fischwirtschaftlichen Betrieben der einzelnen Mitgliedstaaten erzeugt werden (Art. 295 Abs. 1 Nr. 4) und "landwirtschaftliche

Dienstleistungen" Dienstleistungen, die von einem landwirtschaftlichen Erzeuger mit Hilfe seiner Arbeitskräfte oder der normalen Ausrüstung seines land-, forst- oder fischwirtschaftlichen Betriebs erbracht werden und die normalerweise zur landwirtschaftlichen Erzeugung beitragen, und zwar insbesondere die in Anhang VIII aufgeführten Dienstleistungen (Art. 295 Abs. 1 Nr. 5).

Den in Anhang VII aufgeführten Tätigkeiten der landwirtschaftlichen Erzeugung gleichgestellt sind nach Art. 295 Abs. 2 der Richtlinie 2006/112/EG die Verarbeitungstätigkeiten, die ein Landwirt bei im Wesentlichen aus seiner landwirtschaftlichen Produktion stammenden Erzeugnissen mit Mitteln ausübt, die normalerweise in land-, forst- oder fischwirtschaftlichen Betrieben verwendet werden.

In Anhang VII der Richtlinie ("Verzeichnis der Tätigkeiten der landwirtschaftlichen Erzeugung im Sinne des Artikels 295 Absatz 1 Nummer 4") sind folgende Tätigkeiten aufgelistet:

1. Anbau [Ackerbau im Allgemeinen, einschließlich Weinbau; Obstbau (einschließlich Olivenanbau) und Gemüse-, Blumen- und Zierpflanzengartenbau, auch unter Glas; Anbau von Pilzen und Gewürzen, Erzeugung von Saat- und Pflanzgut; Betrieb von Baumschulen];
2. Tierzucht und Tierhaltung in Verbindung mit der Bodenbewirtschaftung (Viehzucht und -haltung; Geflügelzucht und -haltung; Kaninchenzucht und -haltung; Imkerei; Seidenraupenzucht; Schneckenzucht);
3. Forstwirtschaft;
4. Fischwirtschaft (Süßwasserfischerei; Fischzucht; Muschelzucht, Austernzucht und Zucht anderer Weich- und Krebstiere; Froschzucht).

In Anhang VIII ("Exemplarisches Verzeichnis der landwirtschaftlichen Dienstleistungen im Sinne des Artikels 295 Absatz 1 Nummer 5") sind folgende Dienstleistungen angeführt:

- 1) Anbau-, Ernte-, Dresch-, Press-, Lese- und Einsammelarbeiten, einschließlich Säen und Pflanzen;
- 2) Verpackung und Zubereitung, wie beispielsweise Trocknung, Reinigung, Zerkleinerung, Desinfektion und Einsilierung landwirtschaftlicher Erzeugnisse;
- 3) Lagerung landwirtschaftlicher Erzeugnisse;
- 4) Hüten, Zucht und Mästen von Vieh;
- 5) Vermietung normalerweise in land-, forst- und fischwirtschaftlichen Betrieben verwendeter Mittel zu landwirtschaftlichen Zwecken;
- 6) technische Hilfe;
- 7) Vernichtung schädlicher Pflanzen und Tiere, Behandlung von Pflanzen und Böden durch Besprühen;

- 8) Betrieb von Be- und Entwässerungsanlagen;
- 9) Beschneiden und Fällen von Bäumen und andere forstwirtschaftliche Dienstleistungen.

Zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft zählen neben den Einkünfte aus den in § 21 Abs. 1 EStG 1988 angeführten Betrieben ua. auch die Einkünfte aus land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetrieben (§ 21 Abs. 2 Z 1 EStG 1988). In gleicher Weise wie die Einkünfte aus land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetrieben zählen nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch die Einkünfte aus Nebentätigkeiten (Nebenerwerben) im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft (vgl. VwGH 28.5.2019, Ra 2019/15/0014, mwN).

Außer Streit steht im Beschwerdefall, dass der Beschwerdeführer einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb führt und die Einnahmen aus der Ablagerung von Aushubmaterial auf zu seinem Betriebsvermögen gehörenden Grundstücken den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft zuzurechnen sind. Strittig ist indes, ob die in Rede stehenden Einnahmen von der "Vollpauschalierung" nach der LuF-PauschVO 2011 umfasst sind oder nicht.

Nach der land- und forstwirtschaftlichen Pauschalierungsverordnung kann der Gewinn, sofern keine Buchführungspflicht besteht und Bücher auch nicht freiwillig geführt werden, vereinfacht im Wege einer vom Einheitswert abhängigen "Vollpauschalierung" (§§ 1 ff) oder einer "Teilpauschalierung" unter Berücksichtigung pauschaler Betriebsausgaben (§§ 8 ff) ermittelt werden. Der Gewinn aus land- und forstwirtschaftlichem Nebenerwerb, aus be- und/oder verarbeiteten eigenen und zugekauften Urprodukten sowie aus dem Almausschank ist jedoch stets durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gesondert zu ermitteln, wobei die in der Verordnung (§ 6) angeführten pauschalen Betriebsausgaben in Abzug gebracht werden können. Von der Pauschalierung umfasst sind dabei nur die regelmäßig in den Betrieben anfallenden Rechtsgeschäfte und Vorgänge, die auch von Artikel 295 der Richtlinie 2006/112/EG erfasst sind (§ 1 Abs. 4 LuF-PauschVO 2011). Diese müssen daher entweder mit landwirtschaftlicher Erzeugung (Anhang VII der Richtlinie) oder mit landwirtschaftlichen Dienstleistungen (Anhang VIII der Richtlinie) in Zusammenhang stehen. Außerordentliche Erträge sind hingegen gesondert zu erfassen (vgl. VwGH 16.12.2015, 2013/15/0148, und VwGH 18.10.2007, 2006/14/0053, mwN) und dem pauschal ermittelten Grundbetrag somit hinzuzurechnen (§ 13 LuF-PauschVO 2011).

Zudem werden bei der Vollpauschalierung die Einkünfte aus dem Einheitswert abgeleitet und sind damit grundsätzlich alle laufenden Einnahmen und Ausgaben erfasst, die bei der Einheitswertermittlung zu berücksichtigen sind. Als regelmäßig anfallende Rechtsgeschäfte und Vorgänge können daher nur jene Geschäftsfälle angesehen werden, die im Rahmen der Einheitsbewertung abstrakt zu berücksichtigen sind; ist dies nicht der Fall, können sie nicht von der Pauschalierung erfasst sein (vgl. Hammerl in Doralt/ Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 19. Lfg., 2017, § 21 Tz 136).

Die steuerliche Vertretung des Beschwerdeführers hat im Wesentlichen vorgebracht, dass die erzielten Einnahmen aus der Ablagerung des Aushubmaterials auf den Feldern des Beschwerdeführers in einem unmittelbaren Zusammenhang mit dem landwirtschaftlichen Betrieb stünden. Dass die Einnahmen von der Vollpauschalierung erfasst wären, wird damit aber nicht aufgezeigt. Abgesehen davon, dass die Übernahme von Aushubmaterial keine land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit ist, liegt diesbezüglich jedenfalls kein regelmäßig im Betrieb anfallender Geschäftsfall im Sinne des § 1 Abs. 4 LuF-PauschVO 2011 vor, zumal eine solche Tätigkeit oder Dienstleistung von Artikel 295 der Richtlinie 2006/112/EG und den entsprechenden Anhängen zweifelsohne nicht erfasst ist. Auch ergeben sich keine Anhaltspunkte dafür, dass die vom Beschwerdeführer gesetzten Maßnahmen im Einheitswert ihren Niederschlag gefunden hätten, wurden diese doch lediglich mit der leichteren Bearbeitbarkeit mit den großen Maschinen begründet. Somit aber hat das Finanzamt die in Rede stehenden Einnahmen zurecht gesondert erfasst und den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft hinzugerechnet.

2. Umsatzsteuer

§ 22 UStG 1994 lautet auszugsweise:

"(1) Bei nichtbuchführungspflichtigen Unternehmern, die Umsätze im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes ausführen, wird die Steuer für diese Umsätze mit 10% der Bemessungsgrundlage festgesetzt. Soweit diese Umsätze an einen Unternehmer für dessen Unternehmen erbracht werden, wird die Steuer für diese Umsätze mit 12% der Bemessungsgrundlage festgesetzt. Die diesen Umsätzen zuzurechnenden Vorsteuerbeträge werden jeweils in gleicher Höhe festgesetzt.

[...]

(3) Als land- und forstwirtschaftlicher Betrieb ist ein Betrieb anzusehen, dessen Hauptzweck auf die Land- und Forstwirtschaft gerichtet ist. Als Landwirtschaft gelten insbesondere der Acker-, Garten-, Gemüse-, Obst- und Weinbau, die Wiesen- und Weidewirtschaft einschließlich der Wanderschäferei, die Fischzucht einschließlich der Teichwirtschaft und die Binnenfischerei, die Imkerei sowie Tierzucht- und Tierhaltungsbetriebe im Sinne des § 30 des Bewertungsgesetzes 1955.

(4) Zum land- und forstwirtschaftlichen Betrieb gehören auch die Nebenbetriebe, die dem land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb zu dienen bestimmt sind.

[...]"

Nach der Pauschalierungsbestimmung des § 22 UStG 1994 werden die mit den land- und forstwirtschaftlichen Umsätzen zusammenhängenden Vorsteuern nicht exakt erfasst, sondern in gleicher Höhe festgesetzt. Damit soll für die nichtbuchführungspflichtigen land- und forstwirtschaftlichen Betriebe eine Erleichterung bei der Erfüllung der umsatzsteuerrechtlichen Verpflichtungen erreicht, eine materielle Entlastung aber nicht herbeigeführt werden (vgl. VwGH 30.10.2003, 2000/15/0109, mwN).

§ 22 UStG 1994 fand seine unionsrechtliche Grundlage ursprünglich in Art. 25 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage und beruht nunmehr auf den Artikeln 295 bis 305 der am 1. Jänner 2007 in Kraft getretenen Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem.

Wie oben bereits ausgeführt, wurde bzw. wird den Mitgliedstaaten mit den genannten Richtlinien die Anwendung einer Pauschalregelung auf landwirtschaftliche Erzeuger ermöglicht. Nach der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes zu Art. 25 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie gilt die Pauschalregelung nur für die Lieferung landwirtschaftlicher Erzeugnisse und die Erbringung landwirtschaftlicher Dienstleistungen, wie sie in dessen Abs. 2 (nunmehr Art. 295 iVm Anhang VII und VIII) definiert sind, wohingegen die sonstigen Umsätze der Pauschallandwirte der allgemeinen Regelung der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie unterliegen (vgl. EuGH 26.5.2005, C-43/04, Stadt Sundern, Rn 20, sowie EuGH 15.7.2004, C-321/02, Harbs, Rn 36 f).

Begründend führt der Europäische Gerichtshof im Urteil vom 26. Mai 2005, C-43/04, Stadt Sundern, dazu ua. aus, aus den Erfordernissen der einheitlichen Anwendung des Gemeinschaftsrechts wie auch des Gleichheitsgrundsatzes ergebe sich, dass den Begriffen einer Vorschrift des Gemeinschaftsrechts, die für die Bestimmung ihres Sinnes und ihrer Tragweite nicht ausdrücklich auf das Recht der Mitgliedstaaten verweist, normalerweise in der gesamten Gemeinschaft eine autonome und einheitliche Auslegung zu geben sei, die unter Berücksichtigung des Zusammenhangs der Vorschrift und des mit der betreffenden Regelung verfolgten Zieles zu ermitteln sei (Rn 24, mwN). Die Vorschriften des Artikel 25 der Sechsten Richtlinie beträfen eine Sonderregelung, die eine Ausnahme von der allgemeinen Regelung der Sechsten Richtlinie darstelle. Nach ständiger Rechtsprechung sei jede Abweichung oder Ausnahme von einer allgemeinen Regel eng auszulegen. Ebenso wie die anderen Sonderregelungen der Sechsten Richtlinie dürfe diese Regelung also nur insoweit angewandt werden, als dies zur Erreichung ihres Zieles erforderlich sei (Rn 27, mwN). Die Regelung entspreche einem Vereinfachungserfordernis und solle die Belastung durch die Steuer auf die von den Landwirten bezogenen Gegenstände und Dienstleistungen dadurch ausgleichen, dass den landwirtschaftlichen Erzeugern, die ihre Tätigkeit im Rahmen eines landwirtschaftlichen, forstwirtschaftlichen oder Fischereibetriebs ausüben, ein Pauschalausgleich gezahlt wird, wenn sie landwirtschaftliche Erzeugnisse liefern oder landwirtschaftliche Dienstleistungen erbringen (Rn 28). Die Anwendung der gemeinsamen Pauschalregelung beruhe nicht auf einem einzigen Kriterium, das sich auf die formale Eigenschaft als landwirtschaftlicher Erzeuger bezieht, sondern hänge auch von der Art der Geschäfte ab, die dieser tätige (Rn 29, mwN).

Unter Bezugnahme auf die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes hat auch der Verwaltungsgerichtshof bereits mehrfach ausgesprochen, dass die Pauschalregelung nur für die Lieferung landwirtschaftlicher Erzeugnisse und die Erbringung landwirtschaftlicher

Dienstleistungen, wie sie (nunmehr) in Art. 295 der Richtlinie 2006/112/EG in Verbindung mit den Anhängen VII und VIII festgelegt sind, gilt, und die anderen Umsätze von pauschalierten Landwirten den allgemeinen Regelungen der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie bzw. (nunmehr) der Richtlinie 2006/112/EG unterliegen (vgl. ua. VwGH 28.5.2019, Ro 2019/15/0002, VwGH 31.1.2019, Ro 2017/15/0013, und VwGH 25.2.2015, 2010/13/0189).

Die in Umsetzung der Richtlinie ergangene innerstaatliche Bestimmung des § 22 UStG 1994 ist somit richtlinienkonform auszulegen (vgl. VwGH 28.5.2019, Ro 2019/15/0002). Soweit Umsätze aus Nebentätigkeiten oder Hilfsgeschäften nicht von Art. 295 der Richtlinie 2006/112/EG iVm den Anhängen VII und VIII erfasst sind, ist die Anwendung des § 22 UStG 1988 daher unionsrechtswidrig (vgl. Ruppe/Achatz, UStG, 5. Aufl., 2017, § 22 Rz 10, mwN). Wie bereits oben (III. 1.) ausgeführt, fällt die Abnahme und Ablagerung von Aushubmaterial nicht unter die von Art. 295 der Richtlinie 2006/112/EG in Verbindung mit Anhang VII und VIII dieser Richtlinie erfassten Leistungen. Auch handelt es sich um keine Dienstleistungen, die "normalerweise zur landwirtschaftlichen Erzeugung beitragen" (Art. 295 Abs. 1 Nr. 5 der Richtlinie 2006/112/EG) und können sie somit auch nicht als im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes erbracht angesehen werden. Somit liegen diesbezüglich aber auch keine Umsätze im Sinne des § 22 Abs. 1 UStG 1994 vor.

Gesamthaft gesehen war die Beschwerde somit - bezogen auf das im Vorlageantrag ausdrücklich eingeschränkte Beschwerdebegehren - als unbegründet abzuweisen. Gegenüber den Beschwerdevorentscheidungen ergeben sich hinsichtlich der Bemessungsgrundlagen und der Höhe der festgesetzten Abgaben sohin keine Änderungen.

IV. Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die im Beschwerdefall strittige Frage, ob Einnahmen aus der zum Zweck der Einebnung von landwirtschaftlich genutzten Grundstücken erfolgten Übernahme und Ablagerung von Aushubmaterial von der ertrag- bzw. umsatzsteuerliche Pauschalierung umfasst sind, wurde auf Grundlage der im Erkenntnis angeführten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes und des Europäischen Gerichtshofes sowie von nicht über den Einzelfall hinaus bedeutsamen Sachverhaltsfeststellungen beurteilt. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung im Sinne des Artikel 133 Abs. 4 B-VG wird durch das

vorliegende Erkenntnis somit nicht berührt. Eine (ordentliche) Revision ist daher nicht zulässig.

Feldkirch, am 25. Oktober 2019