

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Susanne Bergauer in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 2. Oktober 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck (FA 53) vom 1. September 2006 betreffend **Umsatzsteuer für die Jahre 2002, 2003 und 2004** zur Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die Umsatzsteuerbescheide vom 01. September 2006 bleiben unverändert.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Eingangs ist zur Information festzuhalten, dass durch die Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012, BGBl. I Nr. 51/2012, ab 1. Jänner 2014 das Bundesfinanzgericht (abgekürzt: BFG) an die Stelle des Unabhängigen Finanzsenates (abgekürzt: UFS) getreten ist. Nach § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

1. Verfahrensgang und Sachverhalt

Zum **Verfahrensgang** und zum **Sachverhalt** wird auf die Entscheidung des **UFS 27.04.2010, [RV/0652-L/07](#)** verwiesen. Die dortigen Ausführungen sind zusätzlich integrierender Bestandteil dieses Erkenntnisses, da in dieser Entscheidung vom 27.04.2010 der Sachverhalt und die Beweiswürdigung umfangreich zusammengefasst wurden.

Die **Beschwerde (damals noch Berufung) vom 02. Oktober 2006** richtete sich gegen

-die Umsatzsteuerbescheide 2002, 2003 und 2004 vom 01. September 2006 und gegen

-die Einkommensteuerbescheide 2002, 2003 und 2004 vom 01. September 2006

mit denen das Finanzamt (kurz FA) nach Durchführung einer Betriebsprüfung die Einkünfte aus der Land- und Forstwirtschaft des Beschwerdeführers zur einkommensteuerlichen Liebhaberei nach § 1 Abs. 2 Liebhabereiverordnung (kurz LVO) und nach § 6 LVO auch zur umsatzsteuerlichen Liebhaberei erklärte. Das bedeutete, dass sowohl alle Umsätze und die Vorsteuer, als auch die Einkünfte aus der Land- und Forstwirtschaft auf Null gesetzt wurden.

Der Beschwerdeführer (kurz Bf) **bekämpfte in seiner Beschwerde** die von der Betriebsprüfung aufgestellte Prognoserechnung als falsch und zu statisch. Er habe beim Neubeginn 2002 mit der Schafzucht und 2004 mit der Damwildzucht entsprechende Investitionen tätigen müssen. Erst 2005 sei ein normales Jahr mit einem Regelbetrieb gewesen. Er habe als Neueinsteiger erst Markterfahrung sammeln müssen.

Nach Überprüfung des Sachverhalts, aller Angaben des Bf und der Betriebsprüfung wurden vom Unabhängigen Finanzsenat diverse Zusammenstellungen über die Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben, diverse Prognoserechnungen erstellt, die Prognoserechnung des Bf überprüft und diverse Listen betreffend Zugangs-, Abgangs- bzw. Verkaufsübersichten der Schafe, des Damwildes und der Hunde über die Jahre und den damaligen Durchschnitt der Jahre angefertigt.

Dagegen erhob der Bf am 11. Juni 2010 **Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof** mit im Wesentlichen denselben Argumenten, die bereits im Berufungsverfahren vorgebracht wurden.

Mit **Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 25.04.2013, 2010/15/0107** wurde der angefochtene Bescheid, soweit er die Umsatzsteuer der Jahre 2002 bis 2004 betraf, wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben. Im Übrigen wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Der Verwaltungsgerichtshof begründete seine Entscheidung **wörtlich** wie folgt: (Anmerkung: Zur Gliederung der Entscheidung des VwGH werden vom BFG die fett gedruckten Überschriften eingefügt)

Zur Einkommensteuer führte der VwGH aus:

„Die belangte Behörde hat die Tätigkeit des Beschwerdeführers aus der Bewirtschaftung einer 2 ha großen Weidefläche (Tierzucht) als solche gemäß § 1 Abs. 2 Liebhabereiverordnung (BGBl. I Nr. 33/1993, idF BGBl. I Nr. 358/1997, im Folgenden LVO 1993) beurteilt und eingehend begründet, dass die daraus folgende Liebhabereivermutung im Beschwerdefall nicht widerlegt worden sei.

Gemäß § 1 Abs. 2 Z 1 bzw. 2 LVO ist Liebhaberei u.a. bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste entstehen, aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (z.B. Wirtschaftsgüter, die der Sport- und Freizeitausübung dienen, Luxuswirtschaftsgüter) und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen. Die Bewirtschaftung einer Kleinlandwirtschaft kann typischerweise einer privaten Neigung entsprechen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 16. Dezember 2009, 2008/15/0059). Nichts anderes gilt für eine in Verbindung mit der Bewirtschaftung einer kleinen Weidefläche betriebenen Tierzucht.

Wie schon in seiner Berufung bringt der Beschwerdeführer vor, bei Neubeginn eines Zuchtbetriebes mit Jungtieren sei ein Beobachtungszeitraum von vier Jahren für eine Prognoserechnung hochgerechnet auf zwölf Jahre ungeeignet. Von 2003 auf 2004 habe eine Erlössteigerung von 27 % und von 2004 auf 2005 eine solche um 57 % stattgefunden. Auch das Betriebsergebnis habe sich trotz nicht gewährter Förderung in Richtung Gewinn entwickelt. Daraus folge, dass sich unter Berücksichtigung eines längeren Zeitraumes Gewinne ergäben. Es sei von der Kapazität her möglich, bis zu 50 Mutterschafe und mit einer Umstellung von Weide- auf Koppelhaltung bis zu 100 Lämmer zu halten.

Nach § 2 Abs. 4 LVO 1993 liegt bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 Liebhaberei dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) erwarten lässt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinn des vorstehenden Satzes geändert wird.

Ob eine Tätigkeit objektiv geeignet ist, auf Dauer Einnahmenüberschüsse zu erzielen, ist eine Tatfrage, welche die belangte Behörde in freier Beweiswürdigung zu lösen hat (vgl. das hg. Erkenntnis vom 23. September 2010, 2006/15/0318). Beweispflichtig dafür, dass die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschüsse der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt (§ 2 Abs. 4 LVO 1993), ist der Abgabepflichtige (vgl. das hg. Erkenntnis vom 6. Juli 2006, 2002/15/0170). Diesem obliegt es, die begründete Wahrscheinlichkeit der Erzielung des positiven Gesamtergebnisses innerhalb eines absehbaren Zeitraumes nachvollziehbar auf Grund konkreter und mit der wirtschaftlichen Realität einschließlich der bisherigen Erfahrungen übereinstimmender Bewirtschaftungsdaten darzustellen (vgl. beispielsweise die hg. Erkenntnisse vom 28. Juni 2006, 2002/13/0036, und vom 19. April 2007, 2006/15/0055).

Die belangte Behörde hat die Möglichkeit der Erzielung eines Gesamtgewinnes innerhalb eines absehbaren Zeitraumes mit nicht als unschlüssig zu erkennenden Erwägungen verneint.

Soweit der Beschwerdeführer dazu vorbringt, der von der belangten Behörde angesetzte Zeitraum von zwölf Jahren zur Erzielung eines Gesamtgewinnes sei nicht ausreichend, ist ihm zu entgegnen, dass die vom Beschwerdeführer selbst erstellte Prognoserechnung erst im 25. Jahr nach Beginn der Betätigung einen Gesamtgewinn ergeben hat. Auch unterlässt die Beschwerde eine konkrete Auseinandersetzung mit den Feststellungen der belangten Behörde, wonach die begrenzte Weidefläche realistischer Weise nicht einmal die in der Prognoserechnung des Beschwerdeführers angesetzten Verkäufe von 30 Schafen jährlich erwarten ließe. Der wiederholte Hinweis auf eine mögliche Koppelhaltung, die das Halten einer größeren Anzahl von Schafen ermöglichen würde, kann der Beschwerde schon deshalb nicht zum Erfolg verhelfen, weil nach den im angefochtenen Bescheid wiedergegebenen Bekundungen des Beschwerdeführers im Prüfungsverfahren eine Koppelhaltung tatsächlich nicht beabsichtigt war und der von ihm erstellte Prognoserechnung offensichtlich auch nicht zu Grunde gelegt wurde. Ob eine Umstellung der Schafzucht auf eine Koppelhaltung als geänderte Wirtschaftsführung in Betracht käme, kann daher dahingestellt bleiben.

Da im Beschwerdefall selbst nach der Prognoserechnung des Beschwerdeführers frühestens im 25. Jahr nach Beginn der Betätigung ein Gesamtgewinn erzielbar wäre, kann der belangten Behörde nicht mit Erfolg entgegengetreten werden, wenn sie die in Rede stehende Betätigung als für die Ermittlung eines Gesamtgewinnes innerhalb eines absehbaren Zeitraumes nicht geeignet angesehen hat. Die Betätigung stellt daher einkommensteuerlich unbeachtliche Liebhaberei dar.“

Zur Umsatzsteuer führte der VwGH aus:

„In Bezug auf die Umsatzsteuer wird im angefochtenen Bescheid lediglich die Bestimmung des § 6 LVO 1993 wiedergegeben, wonach Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn nur dann vorliegen könne, wenn eine Betätigung unter § 1 Abs. 2 falle (Betätigungen mit Liebhabereivermutung). Eine Auseinandersetzung mit den unionsrechtlichen Vorgaben enthält der Bescheid nicht.

Nach Art. 4 Abs. 1 und 2 der im Beschwerdefall noch anzuwendenden Sechsten MwSt-Richtlinie 77/388/EWG gilt als Steuerpflichtiger, wer die wirtschaftliche Tätigkeit eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe selbständig und unabhängig von ihrem Ort ausübt, gleichgültig, zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis.

Das umsatzsteuerliche Verständnis von Liebhaberei ist seit dem UStG 1994 damit wesentlich enger gefasst als das ertragsteuerliche. Dem wurde in Österreich durch die LVO 1993 insofern Rechnung getragen, als Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn für grundsätzlich erwerbswirtschaftliche Tätigkeiten (vgl. § 1 Abs. 1 LVO 1993) nicht mehr in Frage kommt. Die Bestimmung des § 1 Abs. 2 LVO 1993 erfasst Tätigkeiten, die auch im Verständnis des Unionsrechts oftmals nicht als wirtschaftliche Tätigkeiten angesehen werden können.

Tätigkeiten, die ein Hobby darstellen oder der Freizeitgestaltung dienen, bilden keine wirtschaftlichen Betätigungen iSd Unionsrechtes.

Wird eine Tätigkeit nicht zur Erzielung von Einnahmen, sondern beispielsweise aus persönlicher Neigung ausgeübt, darf auch die Erzielung gelegentlicher Einnahmen nicht dazu führen, als Unternehmer einen Vorsteuerabzug zu erlangen (vgl. Melhardt/Tumpel, UStG, § 2 Rz. 376).

Die Abgrenzung der wirtschaftlichen Tätigkeit zum privaten Konsum erfordert nach der Rechtsprechung des EuGH eine Betrachtung der Gesamtheit der Gegebenheiten des jeweiligen Einzelfalls (vgl. EuGH vom 26. September 1996, Enkler, C-230/94, Randnr. 30, und zur Nutzung eines Privatforstes das Urteil vom 19. Juli 2012, Redlihs, C-263/11, Randnr. 40).

Im Urteil Redlihs hat der EuGH darauf abgestellt, ob der Betroffene aktive Schritte der Forstwirtschaft unternimmt, indem er sich ähnlicher Mittel wie ein Erzeuger, Händler oder Dienstleister im Sinne von Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 der RL 2006/112/EG (entspricht Art. 4 Abs. 1 und Abs. 2 der RL 77/388/EWG) bedient. Bejahendenfalls sei die fragliche Tätigkeit als "wirtschaftliche Tätigkeit" (somit als unternehmerisch im Sprachgebrauch des UStG 1994) zu beurteilen.

Der angefochtene Bescheid enthält eine eingehende Auseinandersetzung mit dem - umsatzsteuerlich nicht relevanten - Ergebnis der streitgegenständlichen Tätigkeit. Feststellungen zu den näheren Umständen, unter denen der Beschwerdeführer die strittige Betätigung ausübt, liegen nicht vor. Wie sich diese Umstände im Vergleich zu jenen Umständen verhalten, unter denen die entsprechende wirtschaftliche Tätigkeit gewöhnlich ausgeübt wird (marktkonformes Verhalten), fehlen zur Gänze. Da die belangte Behörde von einer nachhaltigen Einnahmenerzielung ausgeht, hätte es solcher Feststellungen aber bedurft, um das Vorliegen einer "wirtschaftlichen Tätigkeit" im Sinne der 6. MwSt-RL verneinen zu dürfen.

Sollte sich im fortgesetzten Verfahren erweisen, dass ein marktkonformes Verhalten vorliegt, wird zu prüfen sein, ob der Beschwerdeführer nach § 22 Abs. 6 UStG 1994 optiert hat (eine diesbezügliche Optionserklärung liegt in den Verwaltungsakten nicht ein).

Der angefochtene Bescheid war daher in seinem Abspruch betreffend Umsatzsteuer infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften gemäß § 42 Abs. 2 Z 3 VwGG aufzuheben. Im Übrigen war die Beschwerde hingegen gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.“

Zur Umsatzsteuer ist entsprechend dem VwGH-Erkenntnis zusätzlich folgender Sachverhalt festzustellen:

Der Bf war in den Beschwerdejahren im Hauptberuf Lehrer.

Der Bf hat ab 01.10.2001 mit seiner Frau und zwei Kindern ein Wohnhaus auf einer Liegenschaft mit Garage, Obstgarten, einem Stall und einem Heustadel gemietet und die dazugehörige landwirtschaftliche Nutzfläche mit Wald von ca. 2 ha gepachtet.

Am 30.12.2002 hat der Bf im Fragebogen des Finanzamtes den Beginn seiner land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit (Tierzucht) mit 01.01.2002 gemeldet.

Zu dieser Tätigkeit hat der Bf am 02. Juni 2003 – gleichzeitig mit der Abgabe seiner Umsatz- und Einkommensteuererklärung 2002 – seine Erklärung gemäß § 6 Abs. 3 Umsatzsteuergesetz (kurz UStG) 1994 - dh eine Erklärung zum Verzicht auf die Steuerbefreiung als Kleinunternehmer - abgegeben.

Für keines der Beschwerdejahre 2002, 2003 und 2004 hat der Bf jedoch eine Optionserklärung nach § 22 Abs. 6 UStG 1994 dh eine Erklärung zum Verzicht hinsichtlich der land- und forstwirtschaftlichen Umsatzsteuerpauschalierung abgegeben.

Zur Schafzucht:

Der Bf hat ab 01.01.2002 mit einer Tierzucht mit Suffolk Schafen – das ist eine aus England stammende Fleischrasse - mit einem Anfangsbestand von 5 weiblichen Schafen und 2 männlichen Schafen dieser Rasse begonnen. Zusätzlich gab es 2 weibliche Merinoschafe, die aber nur für den Eigenbedarf gehalten wurden.

Der Bf betrieb den reinen Zuchtbetrieb als Weidehaltung. Das Futter wurde zum Teil zugekauft.

Die Haupttätigkeit dieser kleinen Landwirtschaft bestand darin, dass ein gewisser Bestand an Mutterschafen und Widdern zur Zucht gehalten wurde. Die im Betrieb geborenen Lämmer wurden nach relativ kurzer Zeit auf Auktionen verkauft.

Im Regelfall wird für ein männliches Jungtier ein höherer Preis erzielt als für ein weibliches. Wenn ein weibliches Schaf trächtig ist (Erstablammalter ist im Alter von ca. 12-14 Monaten), wird ein höherer Preis erzielt.

Ein geringer Teil der im Betrieb geborenen Tiere wurde nicht innerhalb einer kurzen Zeit verkauft, sondern weiter zur Zucht im Betrieb verwendet.

Die Jungschafe wurden tierärztlich untersucht und bekamen nach erfolgter Computertomographie eine Lebensnummer und wurden als Typ qualifiziert, was den Wert des Schafes steigerte. Vom Bf wurde eine Zugangs- und Abgangsübersicht der Schafe geführt, auf der u.a. Zugang, Geburtsdatum, Lebensnummer, Geschlecht, Rasse, Abgang ersichtlich war.

Der Bf hat sich beim Ankauf und Verkauf der Schafe und auch bei deren Vermarktung an die (laut Internetabfragen) für Schafe üblichen Zuchtkriterien, die tierärztlichen Untersuchungen

und an die bei Zuchtschafen üblichen Computertomographien zur Beurteilung der Fleischmasse und bezüglich der Qualifikation der Schafe marktkonform verhalten.

Lediglich der Umfang seines Tierzuchtbetriebes war allein schon durch die geringe Weidefläche von ca. 2 ha begrenzt.

Die Schafzucht wurde bis ins Frühjahr 2004 auf der gesamten Fläche = ca. 2 ha betrieben. Im Mai 2004 wurde zusätzlich Damwild angeschafft, das nach Angabe des Bf $1/4 = 0,5$ ha der gepachteten Fläche benötigte. Ab Frühjahr 2004 stand für die Schafzucht nur mehr ca. 1,5 ha an Weidefläche zur Verfügung.

Zur Damhirschzucht und Hundezucht:

Im Jahr 2004 wurden 6 Damhirsche (5 weibliche Tiere, 1 Dambock) angeschafft. Im Jahr 2005 wurden keine Hirsche verkauft. Der Stand im Juni 2006 war 13 Damhirsche (6 Altbestand 2004, 7 Jungtiere durch Eigenzucht). 2 Tiere wurden bis Juni 2006 geschossen.

Bei der Damhirschzucht können die Jungtiere erst mit einem Alter von 15 bis 18 Monaten vermarktet werden, daher gab es 2005 noch keine Verkäufe.

Im März 2002 wurden 2 tschechische Wolfshunde in den Betrieb eingelegt (1 Rüde, 1 Hündin). Diese Hunde wurden lt. Angabe des Bf im Jahr 2001 von einer tschechischen Züchterin angeschafft. Laut Bf war beabsichtigt eine Hundezucht zu betreiben.

Auch wenn der Umfang der Betätigung klein war, war es betreffend die Schafzucht eine Landwirtschaft, die am Markt orientiert war und die Kriterien bei der Schafzucht professionell (tierärztliche Untersuchungen mit Computertomographie, Vergabe von Lebensnummern zur Zucht etc.) zu erfüllen versuchte und erfüllte.

Der Bf hat die landwirtschaftliche Tätigkeit bis **31.08.2010** (laut Vorhaltsbeantwortung im Akt unter Aktenfahne des Jahres 2010) ausgeübt, dann hat der Verpächter den Pachtvertrag mit dem Bf nicht mehr verlängert und der Bf hat die Tätigkeit als Landwirt eingestellt.

2. Beweiswürdigung

An Beweismitteln wurden die Unterlagen aus dem Veranlagungsakt, aus dem Arbeitsbogen der Betriebsprüfung AB Nr. *** und diverse allgemein zugängliche Internetabfragen zur Tierzucht verwendet. Weiters wird auf die ausführliche Beweiswürdigung in der Vorentscheidung UFS 27.04.2010, RV/0652-L/07 verwiesen.

Aus den Listen in Beilage 1 und Beilage 2 der Vorentscheidung vom UFS 27.04.2010, RV/0652-L/07 geht hervor, dass zwischen 18 bis 29 Schafe auf der Weide des Bf gleichzeitig gehalten und betreut wurden.

Es kann für die Beschwerdejahre von 2002 bis 2004 betreffend die Damhirsch- und Hundezucht keine Aussage zum marktüblichen Verhalten des Bf durch das BFG getroffen werden, da die Tiere zwar im landwirtschaftlichen Betrieb gehalten wurden, aber keine Verkäufe getätigt wurden.

Der Bf hat seine Tierzucht nachhaltig von 01.01.2002 bis 30.08.2010 betrieben dh rund 8 Jahre lang.

Der Bf ist für den Tierzuchtbetrieb weder auf Grund des Umsatzes, noch auf Grund des Einheitswertes buchführungspflichtig.

Es liegt vom nichtbuchführungspflichtigen Bf kein Antrag nach § 22 Abs. 6 UStG 1994 laut Aktenlage vor, sodass der Bf als Land- und Forstwirt nach § 22 Abs. 1 UStG 1994 der Umsatzpauschalierung unterliegt.

3. Rechtliche Beurteilung

§ 6 UStG 1994 – Steuerbefreiungen in der für die Jahre 2002, 2003 und 2004 geltenden Fassung und zwar

§ 6 Abs. 1 von den unter § 1 Abs. 1 Z 1 fallenden Umsätzen sind steuerfrei

§ 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 *die Umsätze der Kleinunternehmer: Kleinunternehmer ist ein Unternehmer, der im Inland einen Wohnsitz oder Sitz hat und dessen Umsätze nach § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 im Veranlagungszeitraum 22 000 Euro nicht übersteigen. Bei dieser Umsatzgrenze bleiben die Umsätze aus Hilfsgeschäften einschließlich der Geschäftsveräußerungen außer Ansatz. Das einmalige Überschreiten der Umsatzgrenze um nicht mehr als 15% innerhalb eines Zeitraumes von fünf Kalenderjahren ist unbeachtlich. Nicht unter die Steuerbefreiung fallen die Umsätze, die nach § 20 Abs. 4 und 5 besteuert werden; ...*

§ 6 Abs. 3 UStG 1994 lautet für die Beschwerdejahre in der geltenden Fassung:

„Der Unternehmer, dessen Umsätze nach § 6 Abs. 1 Z 27 befreit sind, kann bis zur Rechtskraft des Bescheides gegenüber dem Finanzamt schriftlich erklären, dass er auf die Anwendung des § 6 Abs. 1 Z 27 verzichtet. ...“

§ 22 UStG 1994 in der für die Jahre 2002, 2003 und mit Hinweis auf die in Klammer gesetzten Änderungen 2004 (Text in der Klammer entfällt ab 01.01.2004 im § 22 UStG) geltenden Fassungen

Besteuerung der Umsätze bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben

§ 22. (1) *Bei nichtbuchführungspflichtigen Unternehmern, die Umsätze im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes ausführen, wird die Steuer für diese Umsätze mit 10% der*

Bemessungsgrundlage festgesetzt. Soweit diese Umsätze an einen Unternehmer für dessen Unternehmen erbracht werden, wird die Steuer für diese Umsätze mit 12% der Bemessungsgrundlage festgesetzt. Die diesen Umsätzen zuzurechnenden Vorsteuerbeträge werden jeweils in gleicher Höhe festgesetzt.

Die Bestimmungen des § 6 Abs. 1 Z 8 bis 26, des § 11 und des § 12 Abs. 10 und 11 sind anzuwenden. Weiters sind Berichtigungen nach § 16 vorzunehmen, die Zeiträume betreffen, in denen die allgemeinen Vorschriften dieses Bundesgesetzes Anwendung gefunden haben.

(2) Unternehmer im Sinne des Abs. 1 haben für die Lieferungen (und den Eigenverbrauch: entfällt ab 01.01.2004) der in der Anlage nicht angeführten Getränke und alkoholischen Flüssigkeiten eine zusätzliche Steuer von 10% der Bemessungsgrundlage, soweit diese Umsätze an einen Unternehmer für dessen Unternehmen erbracht werden, eine zusätzliche Steuer von 8% der Bemessungsgrundlage zu entrichten; wenn auf diese Umsätze die Voraussetzungen des § 10 Abs. 3 zutreffen, vermindert sich die zusätzliche Steuer auf 2%; sie entfällt, soweit diese Umsätze an einen Unternehmer für dessen Unternehmen erbracht werden. Für diese zusätzliche Steuer sowie für Steuerbeträge, die nach § 11 Abs. 12 und 14 oder § 12 Abs. 10 und 11 geschuldet werden oder die sich nach § 16 ergeben, gelten die allgemeinen Vorschriften dieses Bundesgesetzes mit der Einschränkung sinngemäß, dass ein weiterer Vorsteuerabzug entfällt.

(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.

(5) Führt der Unternehmer neben den im Abs. 1 angeführten Umsätzen auch andere Umsätze aus, so ist der land- und forstwirtschaftliche Betrieb als gesondert geführter Betrieb im Sinne des § 12 Abs. 7 zu behandeln.

(6) Der Unternehmer kann bis zum Ablauf des Veranlagungszeitraumes gegenüber dem Finanzamt schriftlich erklären, dass seine Umsätze vom Beginn dieses Kalenderjahres an nicht nach den Abs. 1 bis 5, sondern nach den allgemeinen Vorschriften dieses Bundesgesetzes besteuert werden sollen. Diese Erklärung bindet den Unternehmer für mindestens fünf Kalenderjahre. Sie kann nur mit Wirkung vom Beginn eines Kalenderjahres an widerrufen werden. Der Widerruf ist spätestens bis zum Ablauf des ersten Kalendermonates nach Beginn dieses Kalenderjahres zu erklären.

(7) Die Bestimmungen der Abs. 1 bis 6 sind auch auf land- und forstwirtschaftliche Betriebe einer Körperschaft des öffentlichen Rechts anzuwenden, wenn die Umsätze der land- und forstwirtschaftlichen Betriebe gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 (und 2: entfällt ab 01.01.2004) in einem der dem Veranlagungsjahr vorangegangenen drei Kalenderjahre 400 000 Euro nicht überstiegen haben. Wird diese Umsatzgrenze nicht überschritten, so gelten die Abs. 1 bis 6 nur für jene land- und forstwirtschaftlichen Betriebe, hinsichtlich welcher der nach den Grundsätzen des ersten Abschnittes des zweiten Teiles des Bewertungsgesetzes 1955 unter Berücksichtigung von Zupachtungen und Verpachtungen zum 1. Jänner eines Jahres ermittelte Wert der bei Unterhalten eines zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen gehörenden Betriebes selbstbewirtschafteten Fläche 150 000 Euro nicht übersteigt.

(8) Für Umsätze, für die die Voraussetzungen des § 10 Abs. 3 zutreffen, werden die diesen Umsätzen zuzurechnenden Vorsteuerbeträge abweichend von Abs. 1 in Höhe der sich bei Anwendung des Steuersatzes gemäß § 10 Abs. 3 ergebenden Steuer festgesetzt.

Generell ist zur **Pauschalierung** für die Land- und Forstwirte für die Jahre 2002, 2003 und 2004 als Auszug aus dem Umsatzsteuerkommentar *Eberle/Hinterleitner in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, UStG-ON3.00 § 22 (Stand 1.5.2018, rdb.at)* zu § 22 UStG 1994 Rz 6 ff und Rz 9 auszuführen:

„Pauschaliert sind nach § 22 Abs. 1 UStG 1994 nichtbuchführungspflichtige Unternehmer, deren im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs ausgeführte Umsätze € 400.000 nicht übersteigen. Die Buchführungspflicht richtet sich nach §§ 124 und 125 BAO. Buchführungspflicht besteht nach § 124 BAO für Unternehmer, die nach dem UGB oder anderen gesetzlichen Vorschriften zur Führung und Aufbewahrung von Büchern oder Aufzeichnungen verpflichtet sind.

§ 189 UGB regelt die Rechnungslegungspflicht und normiert damit, welche Unternehmer nach unternehmensrechtlichen Vorschriften zur Buchführung verpflichtet sind. Nach § 189 Abs. 4 UGB ist das dritte Buch auf Land- und Forstwirte nicht anzuwenden. Eine Buchführungspflicht nach § 124 BAO kommt damit für einen Land- und Forstwirt grundsätzlich nicht in Frage, es sei denn, die Tätigkeit wird im Rahmen einer Personengesellschaft iSd § 189 Abs. 1 Z 1 UGB ausgeführt (vgl. EStR 2000 Rz 5018). Die Buchführungspflicht des Unternehmers für einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb ergibt sich daher aus § 125 BAO.“

Rz 9 ...

„Zur Berechnung der maßgeblichen Einheitswertgrenze ist

- der eigene Einheitswert des Betriebs*
- zzgl der Zupachtungen und*
- abzgl der Verpachtungen heranzuziehen.“*

Zum Unionsrecht:

Der Verwaltungsgerichtshof hat wegen der Nichtbeachtung der Bestimmungen des Unionsrechts die umsatzsteuerliche Beurteilung der gegenständlichen Vorentscheidung aufgehoben.

Mit dem Beitritt Österreichs zur EU ist das UStG 1994 in Kraft getreten, womit Österreich sein Umsatzsteuerrecht an die Vorgaben des Unionsrechts, insbesondere an die 6. RL bzw. 6. MwSt-RL (und zwar Sechste Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage) angepasst hat. Durch § 28 Abs. 5 Z 4 UStG 1994 hat der Gesetzgeber den Inhalt der LVO 1993 in den ab dem Beitritt geltenden Rechtsbestand übernommen. Dabei ging er davon aus, dass Betätigungen iSd § 1 Abs. 2 LVO 1993 weiterhin **umsatzsteuerlich auch im Sinne des Unionsrechtes** nicht von Relevanz sind, weil es sich hierbei oftmals um Tätigkeiten handelt, die nicht als wirtschaftliche Tätigkeiten angesehen werden können wie z.B. Tätigkeiten, die ein Hobby darstellen oder der Freizeitgestaltung dienen.

Diese 6. Mehrwertsteuerrichtlinie wurde durch die Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwSt-SystRL, RL 2006/112/EG) mit Wirkung ab 01.01.2007 ersetzt. Es ergab sich für Österreich kein zusätzlicher Umsetzungsbedarf.

Zusammenfassend sind nun folgende unionsrechtliche und innerstaatliche rechtliche Bestimmungen für die Entscheidung wesentlich: (Anmerkung: Fettdruck durch BFG sind Hervorhebungen im Text)

Auszug aus der 6. MwSt-RL:

Abschnitt II Steueranwendungsbereich - Artikel 2: *„Der Mehrwertsteuer unterliegen:*

- 1. Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt;*
- 2. die Einfuhr von Gegenständen.“*

Abschnitt IV Steuerpflichtiger - Artikel 4:

*„Abs. 1: Als Steuerpflichtiger gilt, wer eine der in Absatz 2 genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten selbständig und unabhängig von ihrem Ort ausübt, **gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis.***

Abs. 2: Die in Absatz 1 genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten sind alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleichgestellten Berufe. Als wirtschaftliche

Tätigkeit gilt auch eine Leistung, die die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen umfasst.“

§ 22 Abs. 6 UStG 1994 regelt den Verzicht auf eine pauschale Umsatzbesteuerung für nichtbuchführungspflichtige Landwirte.

Gemäß § 22 Abs. 6 UStG 1994 kann der Unternehmer bis zum Ablauf des Veranlagungszeitraumes gegenüber dem Finanzamt schriftlich erklären, dass seine Umsätze vom Beginn dieses Kalenderjahres an nicht nach den Abs. 1 bis 5, sondern nach den allgemeinen Vorschriften dieses Bundesgesetzes besteuert werden sollen. Diese Erklärung bindet den Unternehmer mindestens fünf Kalenderjahre.

In § 6 Abs. 3 UStG wird der Verzicht auf die Kleinunternehmerbefreiung geregelt.

Gemäß § 6 Abs. 3 UStG kann der Unternehmer, dessen Umsätze nach § 6 Abs. 1 Z 27 befreit sind, bis zur Rechtskraft des Bescheides gegenüber dem Finanzamt schriftlich erklären, dass er auf die Anwendung des § 6 Abs. 1 Z 27 verzichtet.

Eindeutig wird in der Judikatur (VwGH 22.10.1990, 89/15/0157) und Literatur (Ruppe UStG 1994, Kommentar, 2. Auflage, § 22 Rz 53 und 54 sowie Kolacny - Caganek, UStG, Kurzkomentar, 3. Auflage, Stand 1.9.2005, § 22 Abschnitt 7) eine formgebundene schriftliche Mitteilung des Abgabepflichtigen verlangt, wenn er auf die Durchschnittssatzbesteuerung in der Landwirtschaft **verzichten** will. Nach Judikatur und Literatur reicht ein Verzicht nach § 6 Abs. 3 iVm § 6 Abs. 1 Z 27 für einen Verzicht auf die pauschale Besteuerung in der Landwirtschaft **nicht** aus.

Ein Vollzugsspielraum ist bei § 22 UStG nicht gegeben. Eindeutig wird für nichtbuchführungspflichtige Landwirte die pauschale Umsatzbesteuerung festgelegt. Nur unter den in § 22 Abs. 6 UStG genannten Voraussetzungen kann darauf verzichtet werden.

3.1. Zu Spruchpunkt I. - Abweisung

Einfachgesetzlich grenzt der Begriff der Liebhaberei im Umsatzsteuerrecht **nicht** wie im Ertragsteuerrecht Einkunftsquellen von anderen Betätigungen, sondern die unternehmerische Tätigkeit von der Konsumsphäre (dem Endverbrauch) ab (VfGH 20.6.2001, B 2032/99).

Nach den unionsrechtlichen Bestimmungen zur Umsatzsteuer ist ein Ertrag bei einer wirtschaftlichen Betätigung nicht Voraussetzung für deren Anerkennung. Wird eine Tierzucht marktkonform ausgeübt, dann liegt umsatzsteuerlich nicht Liebhaberei, sondern ein land- und forstwirtschaftliches Unternehmen vor.

Das Problem im gegenständlichen Fall liegt hier darin, dass nicht die Liebhaberei-Verordnung 1993 oder das marktkonforme Verhalten des Bf nun entscheidungsrelevant ist, sondern insbesondere die innerstaatliche gesetzliche Regelung zur Umsatzsteuer betreffend die Land- und Forstwirte.

§ 22 Abs. 1 UStG 1994 enthält eine **Vereinfachungsregelung** für die Besteuerung von land- und forstwirtschaftlichen Umsätzen. Die den Umsätzen zuzurechnenden Vorsteuerbeträge werden in gleicher Höhe festgesetzt.

Ob die Pauschalierung nach § 22 anwendbar ist oder nicht, hängt nur vom Umsatz oder Einheitswert ab. Es ist daher unerheblich, wie der Land- und Forstwirt für seinen Betrieb den Gewinn ermittelt (pauschaliert, Einnahmen-Ausgaben-Rechnung, freiwillige Buchführung) und ob er Aufzeichnungen oder Bücher führt, sofern die Umsatz- oder Einheitswertgrenzen **nicht** überschritten werden.

Der Beschwerdeführer ist durch die Bestimmung des § 22 Abs. 1 UStG grundsätzlich als nichtbuchführungspflichtiger Landwirt mit seinen Umsätzen aus dem Tierzuchtbetrieb pauschaliert.

§ 22 UStG 1994 hat als Spezialregelung für nichtbuchführungspflichtige land- und forstwirtschaftliche Betriebe Vorrang vor der Kleinunternehmerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 (vgl. Ruppe/Achatz, UStG⁴, § 22 Tz 39/1).

Es liegt vom Bf **kein Antrag** nach § 22 Abs. 6 UStG 1994 laut Aktenlage vor. Die gesetzliche Bestimmung ist so gefasst, dass so ein Antrag innerhalb des betreffenden Veranlagungszeitraumes gestellt werden muss, sodass so ein Antrag auch nicht zeitlich später nachgereicht werden kann.

Die Abgabe einer Voranmeldung oder einer Umsatzsteuererklärung gilt grundsätzlich nicht als Erklärung im Sinne des § 22 Abs. 6 UStG 1994. **Ohne** ausdrückliche Erklärung nach § 22 Abs. 6 UStG 1994 sind aufgrund von Voranmeldungen oder Jahreserklärungen keine Umsatzsteuerzahllasten oder Umsatzsteuergutschriften zu verbuchen.

In der Zusammenschau der gesetzlichen Bestimmungen betreffend den Verzicht auf die Kleinunternehmerregelung gemäß § 6 Abs. 3 UStG und den Verzicht auf die pauschale Umsatzbesteuerung bei einem nichtbuchführungspflichtigen Landwirt gemäß § 22 Abs. 1 und Abs. 6 UStG ist auszuführen:

Ein nichtbuchführungspflichtiger Landwirt kann nur mit einer ausdrücklichen Mitteilung gemäß § 22 Abs. 6 UStG wirksam auf die pauschale Umsatzbesteuerung verzichten. Ein Verzicht gemäß § 6 Abs. 3 UStG reicht dafür nicht aus.

Demnach kommt für den Bf für die Streitjahre 2002, 2003 und 2004 nur eine Besteuerung der Umsätze nach der Bestimmung des § 22 Abs. 1 UStG 1994 dh **die Pauschalierung** in Betracht. Mangels fehlender Optionserklärung gemäß § 22 Abs. 6 UStG steht somit auch kein gesonderter Vorsteuerabzug zu, da die Verzichtserklärung gemäß § 6 Abs. 3 UStG nicht zum Tragen kommt. Die gesetzliche Pauschalierung bei Land- und Forstwirten unterstellt, dass die abziehbare Vorsteuer gleich hoch wie die für die Umsätze geschuldete Steuer ist. **Damit entsteht für diese Unternehmer weder eine Zahllast, noch ein Vorsteuerüberschuss.**

Grundsätzlich würde daher vom Finanzamt bei pauschalierten Land- und Forstwirten die Umsatzsteuer und die Vorsteuer für solche Jahre nicht festgesetzt. Im gegenständlichen Fall wurde beim Bf zuerst der Vorsteuerüberschuss laut Erklärung veranlagt, dann wurden vom Finanzamt wegen Liebhaberei die Umsätze und Vorsteuern mit Null festgesetzt.

Aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung werden die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2002, 2003 und 2004 mit Null belassen und nicht auf eine Nichtfestsetzung geändert.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. - 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.

Dieses Erkenntnis erfolgt in Umsetzung des Erkenntnisses des VwGH vom 25.04.2013, 2010/15/0107, weshalb keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vorliegt und somit eine Revision nicht zulässig ist.

Linz, am 29. September 2020