

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. W in der Beschwerdesache des Bf., G-Straße-xx, Gde X, vertreten durch STV-Bf, Wirtschaftstreuhänder und Steuerberater, U-Straße-xy, Ge Y, über die Beschwerden vom 18. November 2014 gegen die Bescheide des Finanzamtes Z (nunmehr: Finanzamt Österreich), S-Straße-zz, GDe Z, vom 28. Oktober 2014 betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2008 bis 2011 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gleichzeitig werden die angefochtenen Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2009 bis 2011 im Umfang der Beschwerdevorentscheidungen abgeändert.

Im Hinblick auf die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben wird auf die entsprechenden Beschwerdevorentscheidungen vom 17. April 2015 verwiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (in der Folge kurz: Bf.) betrieb in den Beschwerdejahren ua. als nicht-buchführungspflichtiger Einzelunternehmer eine Land- und Forstwirtschaft in X. Den Gewinn aus der Landwirtschaft ermittelte er auf Grund der gemäß § 17 Abs. 4 und 5 EStG 1988 erlassenen Verordnung des Bundesministeriums für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes aus Land- und Forstwirtschaft

(LuF PauschVO 2006, BGBl. II Nr. 258/2005). In diesem Sinne erklärte er in den Streitjahren Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft im Betrage von 2.182,44 € (2008 und 2009: Einheitswert iHv 5.596,00 € x 39%) bzw. von 1.898,72 € (2010 und 2011: Einheitswert iHv 5.596,00 € x 39% - Grundfreibetrag iHv 283,72 €); umsatzsteuerlich unterzog er die diesbezüglichen Umsätze der Durchschnittssatzbesteuerung iSd § 22 UStG 1994 (12%).

In dem mit 27. Oktober 2014 datierten Bericht über das Ergebnis einer die Jahre 2008 bis 2012 erfassenden abgabenbehördlichen Prüfung wurden in hier interessierender Hinsicht folgende Feststellungen getroffen:

“Tz. 1 Kiesverkäufe, Verpachtung Deponiefläche

Die als “Sonderfläche Deponie” gewidmete Fläche auf den Grundstücken abc, aab, aba, baa und bba/1, KG XYZ X, wird seit 1999 an die Firma TZ NT GmbH, K-Straße-tz, in Gde X verpachtet. Im Zeitraum 1999 bis 2009 wurde dort von der Pächterin Kies abgebaut. Die Pacht und das abgebaute Kies wurden von Herrn Bf in Rechnung gestellt. Die Umsatzsteuer ist mit 12% auf den Rechnungen ausgewiesen worden.

Die Einnahmen wurden bisher nicht versteuert, da davon ausgegangen wurde, dass diese mit der pauschalen Besteuerung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft abgegolten sind.

Umsatzbesteuerung

Verpachtung Deponiefläche

Die Umsätze aus der Verpachtung der Deponiefläche sind gemäß § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 steuerfrei. Da in den Rechnungen 12% Umsatzsteuer ausgewiesen wurde, wird diese gemäß § 11 Abs. 12 UStG 1994 geschuldet.

Abbau Bodenschatz (Kies)

Entgelte, die für den Abbau des Bodenschatzes (Kies) vereinnahmt wurden, sind nach den allgemeinen umsatzsteuerlichen Bestimmungen der Umsatzsteuer zu unterziehen (Umsatzsteuersatz 20%). Die Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 (Vermietung- und Verpachtung von Grundstücken) kann auf Abbauverträge, bei denen sich das Entgelt nach dem Umfang des abgebauten Materials bemisst, nicht angewendet werden.

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

Gemäß Rz 4610b der EStR führen Abbauverträge für Bodenschätze zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, wenn keine über die Vermögensverwaltung hinausreichenden, für einen Gewerbebetrieb typischen Leistungen erbracht werden.

Gemäß Rz 3204 bestehen keine Bedenken, bei der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sämtliche Werbungskosten (einschließlich Absetzung für Substanzverringerung) mit 50% der Bruttoerlöse (einschließlich Umsatzsteuer) zu berücksichtigen. Bei der Anwendung

der Nettomethode können die Werbungskosten (einschließlich AfS) mit 40% der Nettoerlöse (ohne Umsatzsteuer) geschätzt werden.

Steuerliche Auswirkungen

Umsatzsteuer

<i>Umsatzsteuer lt. Prüfung</i>	<i>2008</i>	<i>2009</i>	<i>2010</i>	<i>2011</i>
<i>Einnahmen brutto</i>	25.000,00	50.350,24	4.073,44	1.344,00
<i>Umsätze KZ 000</i>	20.833,33	43.825,20	3.618,53	1.344,00
<i>Steuerfrei § 6 Abs. 1 Z 16 UStG KZ 022</i>		11.200,00	1.344,00	1.344,00
<i>Umsätze 20% KZ 022</i>	20.833,33	36.625,20	2.274,53	0,00
<i>Umsatzsteuer</i>	4.166,67	6.525,04	454,91	0,00
<i>Unrichtiger Steuerausweis</i>				
<i>Steuerschuld gem. § 11 Abs. 12 UStG KZ 056</i>		1.200,00	144,00	144,00

Einkommensteuer

<i>Verpachtung Deponiefläche brutto</i>		11.200,00	1.344,00	1.344,00
<i>Steuerschuld gem. § 11 Abs. 12 UStG</i>		-1.200,00	-144,00	-144,00
<i>Kiesverkäufe</i>	20.833,33	32.625,20	2.274,53	0,00
<i>Einnahmen gesamt (Netto)</i>	20.833,33	42.625,20	3.474,53	1.200,00
<i>Absetzung für Substanzverringerung 40%</i>	-8.333,33	-17.050,08	-1.389,81	-480,00
<i>Einkünfte Vermietung und Verpachtung</i>	12.500,00	25.575,12	2.084,72	720,00""

Das Finanzamt Z schloss sich ua. diesen Feststellungen der Betriebsprüfung an, nahm die Verfahren betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2008 bis 2011 wieder auf und erließ entsprechende (neue) Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für diese Jahre (Wiederaufnahme- und Sachbescheide jeweils datiert mit 28.10.2014).

In den gegen diese in den wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2008 bis 2011 vom 28. Oktober 2014 erhobenen Beschwerden vom 18. November 2014 beantragte die steuerliche Vertretung des Bf., den Beschwerden stattzugeben und die angefochtenen Bescheide aufzuheben, und brachte dazu begründend Folgendes vor:

""Festgehalten wird, dass die Zahlen selbst außer Streit stehen, strittig ist die rechtliche Einordnung.

Die angefochtenen Bescheide beruhen auf den Feststellungen der Betriebsprüfung zum Punkt "Einkünfte aus dem Verkauf von Kies und Verpachtung der Deponiefläche".

Demnach werde seit 1999 die "Sonderfläche Deponie" an Dritte verpachtet und dort von der

Pächterin 1999-2009 Kies abgebaut; die Umsatzsteuer sei mit 12% auf den Rechnungen ausgewiesen worden.

Die Einnahmen seien bisher nicht versteuert worden, da davon ausgegangen worden sei, dass diese mit der pauschalen Besteuerung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft abgegolten seien. Tatsächlich führten aber Abbauverträge für Bodenschätze zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, wenn keine über die Vermögensverwaltung hinausreichende, für einen Gewerbebetrieb typische Leistungen erbracht würden.

Dagegen wird eingewendet:

Kern der gezogenen umsatz- und einkommensteuerrechtlichen Einordnung ist eine unzureichende Sachverhaltsdarstellung.

Die land- und forstwirtschaftlich genutzten Flächen Bfs grenzen (auch) an das Bachbett der T. Durch das Hochwasser 1999 und das wesentlich stärkere des Jahres 2005 wurden diese Flächen durch Geröll- und Geschiebeablagerungen in der T unbrauchbar. Als Sanierungsmaßnahme einzig gangbar war die Bachbettabsenkung in Absprache und unter den Auflagen der Wildbach- und Lawinenverbauung, die sich mangels öffentlichen Interesses (zu geringe Verbauung) nicht an den Kosten beteiligte.

Die Bachbettabsenkung, das Ausbaggern, wurde durch Dritte und Bf. selbst durchgeführt; für die Zwischenlagerung des Geschiebes wurde durch die BH L die Sonderfläche Deponie auf eigenem landwirtschaftlichen Grund vorgeschrieben. Das trockene Geschiebe (Nasstransporte waren untersagt) wurde entweder von Bf. selbst bzw. der Güterweggenossenschaft, deren Mitglied er ist, verbraucht bzw. an Dritte verkauft. Die Kosten trug Bf. allein.

Zweck der Maßnahme war einzig und allein die "Wieder"-Nutzbarmachung (Instandhaltung) der vor der Bachbettabsenkung regelmäßig unter Wasser stehenden bzw. versumpften landwirtschaftlichen Flächen.

Vom gezielten "Abbau von Bodenschätzen", landläufig so bezeichneten "Abbauverträgen" oder "Schotter"- bzw. "Kiesgruben", kann keine Rede sein.

Das Geschiebe war Nebenprodukt der landwirtschaftlichen Geländesanierung.

*Da sohin keine Verpachtung von Grundstücken zwecks Abbau von Bodenschätzen gegeben ist (Rz. 6410b EStR), liegen betriebliche Einkünfte und zwar solche aus Land- und Forstwirtschaft nach § 21 EStG vor, was wiederum mangels Buchführungspflicht **umsatzsteuerlich** zur Besteuerung nach **§ 22 UStG** führt; also so wie gehabt.*

Einkommensteuerrechtlich ist wohl von abpauschalierten Einnahmen in Folge höherer Gewalt auszugehen, um sich weiterhin die landwirtschaftliche Nutzung der betroffenen Flächen zu sichern.

Andernfalls läge ein land- und forstwirtschaftlicher Nebenerwerb vor; die wirtschaftliche Unterordnung ergibt sich schon aus der Zweckbestimmung der Sanierungsmaßnahme.

Das gilt für 2008 und 2009 unabhängig von der Freigrenze der VO, da nicht beeinflussbare außergewöhnliche Umstände (Hochwasser!!) das Ausmaß der erzielten Einnahmen erhöhten.

2010 und 2011 sind die Einnahmen derart geringfügig, dass sie von der Pauschalierung erfasst sind."

Das Finanzamt wies in der Folge mit Beschwerdevereinscheidungen vom 17. April 2015 die Beschwerden als unbegründet ab und änderte gleichzeitig die angefochtenen Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2009 bis 2011 ab (Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten; kein Werbungskostenabzug iHv 40% der Nettoeinnahmen im Hinblick auf die Grundstücksverpachtung); auf die diesbezügliche zusätzliche Bescheidbegründung (Verf 67) vom 20. April 2015 wird an dieser Stelle verwiesen.

Mit Anbringen vom 11. Mai 2015 beantragte der Bf., die Beschwerden dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen, womit die Beschwerden wiederum als unerledigt galten. Gleichzeitig begehrte der Bf. die Durchführung einer mündlichen Verhandlung. Die steuerliche Vertretung des Bf. wendete im Vorlageantrag in Erwiderung auf die Ausführungen der Abgabenbehörde in den Beschwerdevereinscheidungen noch Nachstehendes ein:

""Die an das Bachbett der T angrenzenden Grundstücke EZ xx und EZ xyx GB XYZ X sind gesamt 60.879 qm groß. Als fließende Gewässer, Gewässer und Gewässerrandflächen sind davon 7.426 qm, als sonstige Flächen iSv Straßenverkehrsanlagen, Abbauf Flächen, Halden und Deponien weitere 8.060 qm und als bebaut 152 qm ausgewiesen. Es verbleiben rd. 4,5 Hektar an landwirtschaftlicher Grünfläche und Wald.

Auf Seite 6 der BVE wird hingegen der Eindruck erweckt, die landwirtschaftlich nutzbare Fläche betrage lediglich 348 qm. Ansonsten handle es sich um Flächen, auf denen früher Wildbachverbauungen waren, und danach um aufgelandete Flächen, die regelmäßig eine Bachräumung erforderlich machten. Dass Flächen, auf denen Kiesabbau betrieben wurde, für den Zeitraum des Kiesabbaus einer landwirtschaftlichen Nutzung nicht zugänglich sind, ist klar.

Im Hinblick auf die oben genannten Flächen bleibt es dabei:

Zweck der Maßnahme war einzig und allein die "Wieder"-Nutzbarmachung (Instandhaltung) der vor der Bachbettabsenkung regelmäßig unter Wasser stehenden bzw. versumpften landwirtschaftlichen Flächen.

Das Geschiebe war Nebenprodukt der landwirtschaftlichen Geländesanierung.

Vom gezielten "Abbau von Bodenschätzen", landläufig so bezeichneten "Abbauverträgen" oder "Schotter" bzw. "Kiesgruben", kann keine Rede sein.

Die aus unserer Sicht relevante Rechtsfrage, nämlich wie pauschalierte Landwirte im Fall von größeren Instandhaltungsmaßnahmen infolge höherer Gewalt zu behandeln sind, wurde jedenfalls nicht beantwortet. Da grundsätzlich die Kosten dieser Maßnahmen abpauschaliert sind (sie können jedenfalls nicht mehr belegt oder nachgewiesen, allenfalls glaubhaft gemacht werden), müsste das auch für kostenmindernde Einnahmen aus den dabei anfallenden "Produkten" gelten.

Nach dem Subsidiaritätsprinzip des § 28 Abs. 1 EStG liegen bei dieser Sachlage (pauschalierte Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft vor, was seinerseits mangels Buchführungspflicht zur Besteuerung nach § 22 UStG führt.""

Mit Vorlagebericht vom 6. Juli 2015 legte das Finanzamt schließlich - wie dem Bf. mitgeteilt wurde - die in Rede stehenden Beschwerden dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

In der am 26. November 2021 abgehaltenen mündlichen Verhandlung erläuterten die Parteien des finanzgerichtlichen Verfahrens ihre Standpunkte. Soweit ihre Ausführungen ausschlaggebendes Gewicht für die getroffene Entscheidung haben und über die dargelegten Standpunkte in rechtlicher oder sachverhaltsmäßiger Hinsicht hinausgehen, fanden sie Eingang in die nachfolgenden Überlegungen. Im Detail wird auf die diesbezügliche Verhandlungsniederschrift verwiesen.

Das Bundesfinanzgericht (BFG) hat über die Beschwerden erwogen:

Vorab sei erwähnt, dass sich das Finanzgericht grundsätzlich den Sachverhaltsdarstellungen, Überlegungen und Einschätzungen der Abgabenbehörde anschließt und auf die diesbezüglichen Ausführungen des Finanzamtes in der zusätzlichen Bescheidbegründung vom 20. April 2015 zu den gegenständlichen Beschwerdevereinscheidungen vom 17. April 2015 verweist.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes war im konkreten Fall von folgendem **Sachverhalt** auszugehen:

Der Bf. betrieb in den Beschwerde Jahren neben seiner selbständigen (Haupt-)Tätigkeit als (Allein-)Gesellschafter-Geschäftsführer der AB FT GmbH (vor 1.1.2009 als Einzelunternehmen geführt) ua. im Nebenerwerb als nichtbuchführungspflichtiger Einzelunternehmer eine Land- und Forstwirtschaft (Weiterführen der elterlichen Landwirtschaft mit Schwerpunkt Pferdehaltung bzw. -zucht; siehe dazu die diesbezüglichen Ausführungen des Bf. in der Niederschrift zur mündlichen Verhandlung) in X. Den Gewinn aus der Landwirtschaft ermittelte er in den fraglichen Jahren auf Grund der gemäß § 17 Abs. 4 und 5 EStG 1988 erlassenen Verordnung des Bundesministeriums für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes aus Land- und Forstwirtschaft (LuF PauschVO 2006, BGBl. II Nr. 258/2005); umsatzsteuerlich unterzog er die diesbezüglichen Umsätze der Durchschnittssatzbesteuerung iSd § 22 UStG 1994.

Auf Grund einer mündlichen Vereinbarung zwischen dem Bf. und der Fa. TZ NT GmbH (in der Folge kurz: Fa. TZ) hat die Fa. TZ im Rahmen eines mineralrohstoffrechtlich genehmigten Betriebes auf den im Eigentum des Bf. stehenden und bisher landwirtschaftlich ungenutzten bzw. wegen regelmäßiger Auflandung landwirtschaftlich unbenutzbaren (siehe dazu auch die diesbezüglichen Ausführungen des Bf. in der Niederschrift zur mündlichen Verhandlung wie auch jene im entsprechenden Telefonat vom 14.4.2015, vgl. die entsprechenden unbestritten gebliebenen Ausführungen des Finanzamtes in der Begründung der Beschwerdevereinscheidungen) Grundstücken (GSt-Nren. bba/2, bbb und abb/2; KG XYZ X; EZ xx u. EZ yxy; linksseitig der T in der Parzelle "SR"; lt. Grundbuch werden von einer Gesamtfläche von 8.052,00 m² 348 m²

landwirtschaftlich genutzt), konkret auf einer direkt an das öffentliche Wassergut angrenzenden (unmittelbar vor dem N-Bach ist eine Kiesbank zu belassen) und einer durch forstlichen Bewuchs vom vorbeiführenden Güterweg getrennten (auch gegenüber der angrenzenden Bestockung ist eine ca. 4 m breite Fläche zu belassen), ca. 4.480 m² großen, als Sonderfläche Kiesabbau gewidmeten Fläche, abgelagertes Kies (Geschiebematerial) in Form eines Trockenabbaues (= Gewinnung von Bodenschätzen ohne dass das Grundwasser freigelegt wird; bei einem Abschöpfen der möglichen Tiefe ist eine Entnahme erst wieder nach entsprechender Anlandung durch den N-Bach möglich) entnommen (vgl. entsprechende unbestritten gebliebene Ausführungen des Finanzamtes betreffend diesbezügliche Telefonauskunft von Herrn TZ vom 14.10.2015 in der Begründung der Beschwerdeentscheidungen).

Außerdem hat die Fa. TZ eine zur Lagerung und Aufbereitung (Betrieb einer Siebanlage bzw. einer mobilen Brecheranlage; Befahrung von Bagger bzw. Radlader) von aus dem Bachbett entnommenem und auch von fremd zugeführtem Material erforderliche, ca. 4.000 m² große Fläche (als Sonderfläche gewidmeter Kiesumschlagplatz) auf den ebenfalls im Eigentum des Bf. stehenden (und der landwirtschaftlichen Nutzung grundsätzlich zugänglichen) Grundstücken (GSt-Nren. abc, aab, aba, bba/1 und ***1***; KG XYZ X; EZ xx u. EZ xyx) vom Bf. angemietet. Die Errichtung (Auslegung eines Vlieses, Auftragung von Geschiebematerial) dieses neuen (zweiten) Lagerplatzes erfolgte durch den Bf. selbst im Jahr 2005 (vgl. die diesbezüglichen Ausführungen des Bf. in der Niederschrift zur mündlichen Verhandlung).

Die Zufahrt zum Betriebsgelände erfolgte über den Güterweg "X-SR". Hinsichtlich dieser Zufahrtmöglichkeit wurde von Seiten der Fa. TZ jeweils das Einvernehmen mit der Güterweggenossenschaft hergestellt. Die Instandhaltung dieses Güterweges (insbesondere Ausputzen von Rinnen, Füllen von Schlaglöchern) wurde vom Bf. selbst vorgenommen (vgl. dazu die diesbezüglichen Ausführungen des Bf. in der Niederschrift zur mündlichen Verhandlung; siehe gesamthaft auch den Bescheid der BH L vom 23.3.2005, Zl. xxxxxxxx, insbesondere die darin vorgenommene Sachverhaltsdarstellung, und auch die entsprechenden abgabenbehördlichen Ausführungen in der zusätzlichen Bescheidbegründung vom 20.4.2015 zu den gegenständlichen Beschwerdeentscheidungen).

Mit Rechnung vom 30. Juli 2009 wurden die dargestellten Leistungen wie folgt abgerechnet:

<i>Kiesentnahme T ***2*** Zeitraum 1999 bis Mai 2009</i>	<i>57.277,00 €</i>
<i>Pacht Lagerfläche von 1999 bis einschließlich 2009</i>	<i>10.000,00 €</i>
<i>Zwischensumme</i>	<i>67.277,00 €</i>
<i>12% MWSt</i>	<i>8.073,24 €</i>
<i>Gesamtsumme</i>	<i>75.350,24 €</i>

Die Bezahlung dieser Rechnung erfolgte durch die Fa. TZ durch Überweisung zu folgenden Zeitpunkten:

<i>Abschlags-Anzahlung v. 20.12.2008</i>	<i>25.000,00 €</i>
<i>Abschlags-Anzahlung v. 05.03.2009</i>	<i>15.000,00 €</i>
<i>Abschlags-Anzahlung v. 20.07.2009</i>	<i>20.350,24 €</i>
<i>Restzahlung offen, bezahlt 09/2009</i>	<i>15.000,00 €</i>
<i>Summe der Zahlungen</i>	<i>75.350,24 €</i>

Ab dem Jahr 2010 wurden die strittigen Leistungen der Fa. TZ jährlich in Rechnung gestellt und auch im selben Jahr bezahlt:

Rechnung vom 15.11.2010:

<i>Lagerplatz Grundparzelle Nr. bab, aba, ***1***</i>	<i>1.200,00 €</i>
<i>Kiesentnahme 06/2009 bis 12/2010 2.437 m³ x 1 Euro</i>	<i>2.437,00 €</i>
<i>Gesamtsumme Netto</i>	<i>3.637,00 €</i>
<i>12% MWSt</i>	<i>436,44 €</i>
<i>Rechnungsbetrag</i>	<i>4.073,44 €</i>

Rechnung vom 30.1.2011:

<i>Lagerplatz Grundparzelle Nr. bab, aba, ***1***</i>	<i>1.200,00 €</i>
<i>12% MWSt</i>	<i>144,00 €</i>
<i>Rechnungsbetrag</i>	<i>1.344,00 €</i>

Rechnung vom 30.4.2013:

<i>Pacht, Mietpauschale für Lagerplatz</i>	<i>1.500,00 €</i>
<i>12% MWSt</i>	<i>180,00 €</i>
<i>Rechnungsbetrag</i>	<i>1.680,00 €</i>

Der Kiesabbau durch die Fa. TZ erfolgte von Jänner 1999 bis 2011. Die (durchgehende) Nutzung eines Lagerplatzes des Bf. durch die Fa. TZ erfolgte seit Jänner 1999 (die des neuen Kiesumschlagplatzes ab 2005) und endete im Jahr 2013; der Kiesumschlagplatz wurde bis dato nicht rekultiviert (vgl. die diesbezüglichen Ausführungen des Bf. in der Niederschrift zur mündlichen Verhandlung iVm der Rechnung des Bf. vom 30.7.2009).

Die Entnahme des gegenständlichen Geschiebematerials und die entsprechende Aufarbeitung und Lagerung des Kieses erfolgte im fraglichen Zeitraum allein durch die Fa. TZ unter Verwendung von ihr gestellten Betriebsmitteln (Radlader, Bagger, Sieb- und Brecheranlage).

Das gegenständliche Kies bzw. Geschiebematerial wurde fast ausschließlich durch die Fa. TZ verwendet; allein ca. 4 bis 5% des Kieses bzw. des Geschiebematerials wurde vom Bf. für eigene Zwecke (Befestigung des der Landwirtschaft dienenden Pferdeauslaufplatzes hauptsächlich im Jahr 2003) verwendet (vgl. die diesbezüglichen Ausführungen des Bf. in der Niederschrift zur mündlichen Verhandlung).

Aus **rechtlicher** Sicht ergibt sich Folgendes:

Im anhängigen Beschwerdeverfahren besteht allein Streit darüber, ob die Umsätze bzw. Erträge aus der Duldung bzw. Überlassung des in Rede stehenden Kiesabbaus (jeweils netto: 2008: 20.833,33 €, 2009: 33.625,20 €, 2010: 2.873,53 €) sowie aus der Verpachtung des gegenständlichen Kiesumschlagplatzes (jeweils netto: 2009: 10.000,00 €, 2010: 1.200,00 €, 2011: 1.200,00 €) - wie von Seiten des Bf. vertreten wird - unter die Durchschnittssatzbesteuerung für nichtbuchführende Landwirte gemäß § 22 UStG 1994 fallen bzw. durch die (auf § 17 Abs. 4 und 5 EStG 1988 gestützten) Verordnung des Bundesministeriums für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes aus Land- und Forstwirtschaft (LuF PauschVO 2006, BGBl. II Nr. 258/2005) abpauschaliert sind.

Diese Durchschnittssatzbesteuerungen gelten für alle Umsätze bzw. Einkünfte, die im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes ausgeführt bzw. erzielt werden.

Zu prüfen ist daher nunmehr, ob die Umsätze wie auch die Einkünfte aus der Duldung bzw. Überlassung des Kiesabbaus sowie aus der Verpachtung des gegenständlichen Kiesumschlagplatzes **im Rahmen des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes** des Bf. ausgeführt bzw. erzielt wurden.

Der Begriff des land- und forstwirtschaftlichen (Neben-)Betriebes iSd § 22 UStG 1994 entspricht trotz Unterschieden in der Gesetzestechnik dem des Bewertungs- und des Einkommensteuergesetzes (vgl. Ruppe/Achatz, UStG⁴, § 22 Tzen 19, 24 und 67, mwN).

Einkommensteuerrechtlich sind dafür folgende Gesetzesstellen zu berücksichtigen:

§ 21 Abs. 1 EStG 1988 in der für die Streitjahre geltenden Fassung lautet:

"Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft sind:

- 1. Einkünfte aus dem Betrieb von Landwirtschaft, Forstwirtschaft, Weinbau, Gartenbau, Obstbau, Gemüsebau und aus allen Betrieben, die Pflanzen und Pflanzenteile mit Hilfe der Naturkräfte gewinnen. Werden Einkünfte auch aus zugekauften Erzeugnissen erzielt, dann gilt für die Abgrenzung zum Gewerbebetrieb § 30 Abs. 9 bis 11 des Bewertungsgesetzes 1955.*
- 2. Einkünfte aus Tierzucht- und Tierhaltungsbetrieben im Sinne des § 30 Abs. 3 bis 7 des Bewertungsgesetzes 1955.*
- 3. Einkünfte aus Binnenfischerei, Fischzucht und Teichwirtschaft sowie aus Bienenzucht.*
- 4. Einkünfte aus Jagd, wenn diese mit dem Betrieb einer Landwirtschaft oder einer Forstwirtschaft im Zusammenhang steht."*

§ 21 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 in der für die Streitjahre geltenden Fassung lautet:

"Zu den Einkünften im Sinne des Abs. 1 gehören auch:

- 1. Einkünfte aus einem land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetrieb. Als Nebenbetrieb gilt ein Betrieb, der dem land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb zu dienen bestimmt ist."*

§ 28 Abs. 1 Z 1 und 3 EStG 1988 in der für die Streitjahre geltenden Fassung lautet:

"Folgende Einkünfte sind, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 5 gehören, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung:

1. Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen und von Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen.

3. Einkünfte aus der Überlassung von Rechten auf bestimmte oder unbestimmte Zeit oder aus der Gestattung der Verwertung von Rechten, insbesondere aus

- der Einräumung der Werknutzung (Werknutzungsbewilligung, Werknutzungsrecht) im Sinne des Urheberrechtsgesetzes

- der Überlassung von gewerblichen Schutzrechten, von gewerblichen Erfahrungen und von Berechtigungen."

Die für den Beschwerdefall aus **umsatzsteuerrechtlicher** Sicht maßgeblichen Abs. 1, 3 und 4 des die Durchschnittssatzbesteuerung für nichtbuchführungspflichtige Landwirte regelnden § 22 UStG 1994 lauten:

"(1) Bei nichtbuchführungspflichtigen Unternehmen, 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 Vorsteuern werden 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.

(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 Betrieb zu dienen bestimmt sind."

Mit dieser Durchschnittssatzbesteuerung wird unterstellt, dass den in Rechnung gestellten 10% oder 12% Umsatzsteuern immer Vorsteuern in derselben Höhe gegenüberstehen. Damit wird eine Entlastung für nicht buchführungspflichtige Landwirte bewirkt, weil weder Aufzeichnungen geführt noch Voranmeldungen oder Jahreserklärungen abgegeben werden müssen. Voraussetzung für die Anwendung der Durchschnittssatzregelung ist ua., dass ein nichtbuchführungspflichtiger Unternehmer Umsätze im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes ausführt. Gegenständlich ist unstrittig, dass der Bf. nichtbuchführungspflichtig ist.

Land- und Forstwirtschaft ist die planmäßige Nutzung der natürlichen Kräfte des Bodens und die Verwertung der dadurch gewonnenen Erzeugnisse. Land- und Forstwirtschaft erfasst nur die **Urproduktion**. Die Verwertung land- und forstwirtschaftlicher Produkte getrennt von der Produktion ist keine land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit. Land- und forstwirtschaftliche Einkünfte sind sohin Einkünfte, die **unmittelbar oder mittelbar zum Grund und Boden in Beziehung stehen und auf der Ausnutzung seiner Fruchtbarkeit beruhen** (vgl. Doralt, EStG⁹, § 21 Tzen 1 f).

Als **Nebenbetrieb** gilt ein Betrieb, der dem land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb zu dienen bestimmt ist (**Inhaberidentität von Haupt- und Nebenbetrieb**). Es handelt sich dabei regelmäßig um Betriebe, die, wenn sie ohne Zusammenhang mit der Land- und Forstwirtschaft betrieben würden, als Gewerbebetriebe anzusehen wären. Ein Nebenbetrieb muss auf Grund seiner wirtschaftlichen Zweckbestimmung und seiner wirtschaftlichen Bedeutung tatsächlich zur Land- oder Forstwirtschaft **im Verhältnis eines Hilfsbetriebes** stehen (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 21 Tz 13; Doralt, EStG⁹, § 21 Tzen 67 und 71; siehe auch Ruppe/Achatz, UStG⁴, § 22 Tz 25).

Bei den Nebenbetrieben unterscheidet man Verarbeitungsbetriebe und Substanzbetriebe. Als Verarbeitungsbetriebe werden jene Betriebe bezeichnet, die ausschließlich oder doch überwiegend Rohstoffe verarbeiten, die aus dem land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb stammen. Als Substanzbetriebe werden Nebenbetriebe bezeichnet, die dem Boden Substanz entnehmen, die **ausschließlich oder zumindest überwiegend im land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb verwendet** werden (vgl. Hofstätter/Reichel, a.a.O., Tzen 14 f; Doralt, EStG⁹, § 21 Tzen 72 und 89 "Substanzbetriebe"; siehe dazu auch Ruppe/Achatz, UStG⁴, § 22 Tz 25/4).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist eine land- und forstwirtschaftliche **Nebentätigkeit** eine an sich nicht land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit, die wegen ihres **engen Zusammenhanges mit der Haupttätigkeit** und wegen ihrer **untergeordneten Bedeutung gegenüber dieser Haupttätigkeit** nach der Verkehrsauffassung **in dieser gleichsam aufgeht**, sodass die gesamte Tätigkeit des Land- und Forstwirtes als land- und forstwirtschaftlich anzusehen ist. Die wirtschaftliche Unterordnung muss sowohl hinsichtlich der Zweckbestimmung (die Nebentätigkeit darf **keinen eigenständigen Tätigkeitszweck** annehmen, sondern muss lediglich als **Ausfluss der land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit** anzusehen sein; kennzeichnend ist, dass für ihre Ausübung keine über die Land- und Forstwirtschaft hinausgehende Organisation nötig ist, dh. die verwendeten Betriebsmittel sind notwendiges Betriebsvermögen des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes) als auch hinsichtlich des wirtschaftlichen Umfanges vorliegen. Bei Prüfung der Unterordnung stellt das Verhältnis der Umsätze ein taugliches Beurteilungskriterium dar. Ob eine land- und forstwirtschaftliche Nebentätigkeit vorliegt, ist nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen (zB VwGH 21.7.1998, 93/14/0134; VwGH 28.11.2007, 2005/15/0034; vgl. dazu auch Doralt, EStG⁹, § 21 Tz 90; Ruppe/Achatz, UStG⁴, § 22 Tz 27).

Im **Rahmen des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes** werden alle Umsätze ausgeführt, die im Zusammenhang mit der land- und forstwirtschaftlichen Haupttätigkeit, den Nebenbetrieben oder Nebentätigkeiten stehen. Das sind nicht nur die Verkäufe land- und forstwirtschaftlicher Produkte, sondern auch Hilfs- und Nebengeschäfte. Der Verwaltungsgerichtshof (vgl. VwGH 30.10.2003, 2000/15/0109) beschränkt dies auf **Hilfs- und Nebenumsätze**, die in einem **engen wirtschaftlichen Zusammenhang** mit dem eigentlichen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb stehen (vgl. Ruppe/Achatz, UStG⁴, § 22 Tz 29).

Auf Grundlage der oben festgestellten Sach- und Rechtslage ist sowohl die mit der Einräumung eines Abbaurechtes verbundene Nutzungsüberlassung des dem Privatvermögen des Bf. zuzuordnenden Bodenschatzes (wie auch der diesbezüglichen - bisher landwirtschaftlich ungenutzten - Grundflächen) sowie die Nutzungsüberlassung der (ursprünglich landwirtschaftlich genutzten) Grundfläche des Bf. zur Kiesaufbereitung bzw. für Deponiezwecke jeweils an die Fa. TZ weder dem land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb des Bf. mit Schwerpunkt Pferdehaltung bzw. -zucht iSd oben dargestellten Bestimmungen zuzurechnen noch als land- und forstwirtschaftlicher Nebenbetrieb [keine Inhaberidentität; das entnommene Geschiebematerial bzw. Kies wurde fast ausschließlich durch die Fa. TZ bzw. nur geringfügig (4-5%) durch den Bf. selbst verwendet] bzw. als land- und forstwirtschaftliche Nebentätigkeit (die Entnahme des Geschiebematerials bzw. der Kiesabbau samt entsprechender Aufbereitung und Lagerung wurde von der Fa. TZ in Eigenregie unter Verwendung allein von ihr gestellter Betriebsmittel, wie Radlader, Bagger, Sieb- und Brecheranlage, durchgeführt) im Sinne der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes und der herrschenden Lehre zu beurteilen. Die beschwerdegegenständlichen (längerfristigen) Nutzungsüberlassungen können nicht als Hilfs- und Nebengeschäft der Land- und Forstwirtschaft des Bf. qualifiziert werden, da diese mit seinem eigentlichen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb in keinem solchen engen wirtschaftlichen Zusammenhang standen und diesem nicht derart gedient bzw. diesen ergänzt haben, dass diese als im Rahmen des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes liegende Vorgänge angesehen werden können.

Überlässt ein Land- und Forstwirt, wie im konkreten Fall auch der Bf., den Abbau der (bisher ungenutzten und daher im Privatvermögen befindlichen) Bodensubstanz entgeltlich einem Dritten stellt dies - wie bereits ausgeführt - eine Nutzungsüberlassung dar. Der Verwaltungsgerichtshof (vgl. zB VwGH 21.5.1985, 85/14/0023; VwGH 23.10.1990, 89/14/0067) hat sich bereits mehrfach mit der Frage, unter welche Einkunftsart Einnahmen aus einem Abbauvertrag, der zum Abbau von Bodensubstanzen berechtigt, zu subsumieren sind, befasst. Das Höchstgericht ist hiebei zum Schluss gelangt, dass das wirtschaftlich entscheidende Moment eines derartigen Vertrages im Abbau von Bodensubstanz, nicht jedoch im Gebrauch oder Verbrauch des überlassenen Grund und Bodens liegt (die Vermietung der entsprechenden Grundfläche tritt dabei vollkommen in den Hintergrund). Die aus einem Abbauvertrag erzielten Einnahmen sind - sofern nicht geringfügig (gegenständlich betrugen die Bruttoeinnahmen im Jahr 2008

25.000,00 € und 2009 40.350,24 €) und der zur Duldung des Abbaus Verpflichtete nicht im Rahmen seines Gewerbebetriebes am Abbau mitwirkt (im konkreten Fall erfolgte die Entnahme des gegenständlichen Geschiebematerials wie auch die entsprechende Aufarbeitung und Lagerung des Kieses im fraglichen Zeitraum allein durch die Fa. TZ unter Verwendung ihr zuzurechnender Betriebsmittel) - als (Ausfluss des Grundeigentums) solche aus der Überlassung des Rechtes auf Abbau von Bodensubstanz gemäß § 28 Abs. 1 EStG 1988 unter Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu subsumieren (in der Verwaltungspraxis und auch gelegentlich nach der Rechtsprechung werden Abbauverträge nicht unter Z 1 subsumiert, sondern unter Z 3 erfasst; für die Steuerpflicht ist die Frage der Zuordnung zu Z 1 oder Z 3 jedoch ohne Auswirkung; vgl. Doralt, EStG⁹, § 28 Tz 26). Im Übrigen liegt diesbezüglich (Recht auf Materialentnahme) ein Leistungsaustausch und damit ein steuerbarer Umsatz vor. Entsprechende Entgelte bzw. Umsätze unterliegen damit nicht der landwirtschaftlichen Pauschalierung. Dies gilt im Übrigen unabhängig davon, ob der Abbauvertrag auf bestimmte Zeit abgeschlossen wird oder ob sich das Entgelt nach der Abbaumenge bemisst. Gleichgültig ist auch, ob dem eine Bruch- oder Zeitzinsvereinbarung zugrunde liegt und ob es sich um einen Miet-, Pacht- oder Dienstbarkeitsvertrag handelt (vgl. Doralt, EStG⁹, § 21 Tzen 68 und 89, sowie § 28 Tzen 26 f; Hofstätter-Reichel, a.a.O., § 28 Tz 6.2; Schubert-Pokorny-Schuch-Quantschnigg, Einkommensteuerhandbuch², § 28 Tz 19; siehe auch Ruppe/Achatz, UStG⁴, § 22 Tz 26; zB VwGH 21.5.1985, 85/14/0023; VwGH 23.10.1990, 89/14/0067; EuGH 15.7.2004, Harbs, C-321/02).

Dem in diesem Zusammenhang von Seiten des Bf. vorgebrachten Einwand, dass es sich im konkreten Fall nicht um einen Schotterabbau bzw. um einen Abbauvertrag, sondern um eine der Land- und Forstwirtschaft zu Gute kommende Geländesanierung handle, dass Zweck der Maßnahme einzig und allein die "Wieder"-Nutzbarmachung (Instandhaltung) der vor der Bachbettabsenkung regelmäßig unter Wasser stehenden bzw. versumpften landwirtschaftlichen Flächen und das Geschiebe Nebenprodukt der landwirtschaftlichen Geländesanierung gewesen sei, ist zu erwidern, dass die zwischen dem Bf. und der Fa. TZ getroffene mündliche Vereinbarung betreffend Duldung bzw. Überlassung des Kiesabbaus sich seinem eingangs dargelegten Inhalt nach wirtschaftlich betrachtet - entgegen der Ansicht der steuerlichen Vertretung des Bf. - zweifelsohne einen typischen Abbauvertrag (Substanzausbeutevertrag) darstellt, wurde der Fa. TZ vom Grundeigentümer (dem Bf.) doch zweifelsohne die Befugnis eingeräumt, eine bestimmte Grundstücksfläche zur Gewinnung von Kies (Geschiebematerial) in Anspruch zu nehmen. Entscheidendes wirtschaftliches Moment der diesbezüglichen Vereinbarung war sohin eindeutig das Recht auf Abbau der Bodensubstanz. Die bezahlten Entgelte aus dem Kiesabbau wurden klar für das Recht auf Materialentnahme geleistet. Diese (längerfristige) Nutzung und die damit im Zusammenhang stehende Erzielung von wirtschaftlich durchaus ins Gewicht fallenden anderen Einkünften und eben nicht die Erhaltung eines ordnungsgemäßen Zustandes bzw. die Vermeidung einer Überschwemmung der landwirtschaftlich genutzten Flächen (bei Hochwasser) als durchaus nützliche Begleiterscheinung (für eine Geländesanierung bzw. Wie-

dernutzbarmachung hätte im Übrigen der Bf. aufzukommen) stand zweifelsfrei im Vordergrund. Die den Hauptzweck des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes (Pferdehaltung und -zucht) darstellende Nutzung des Bodens trat wirtschaftlich klar in den Hintergrund. Der vorausgesetzte enge (wirtschaftliche) Zusammenhang mit dem eigentlichen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb wurde damit nach Ansicht des Finanzgerichtes jedenfalls nicht begründet.

Der Verpächter landwirtschaftlicher Nutzflächen erzielt dann Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, wenn die verpachteten Grundflächen und Gebäudeteile zum Betriebsvermögen des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes gehören. Ob zB die verpachtete Grundfläche noch zum Betriebsvermögen des Landwirtes gehört, richtet sich danach, ob auch der Pächter die gepachtete Fläche landwirtschaftlich nutzt. Wird die Grundfläche auf Dauer nicht mehr landwirtschaftlich genutzt, gehört sie auch nicht mehr zum Betriebsvermögen, sondern zum Privatvermögen des Landwirtes; daher liegen in diesem Fall Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vor. Ist die anderweitig verwendete Grundfläche nur von untergeordneter Bedeutung und bleibt sie daher Betriebsvermögen, dann gehören auch die daraus erzielten Einkünfte zur Land- und Forstwirtschaft (zB Handymast). Betriebsvermögen bleibt die Grundfläche auch dann, wenn diese zwar zeitweise anderweitig genutzt wird, die landwirtschaftliche Nutzung aber weiterhin aufrecht bleibt (zB Schipiste; vgl. dazu Doralt, EStG⁹, § 21 Tz 2/1; siehe auch VwGH 5.3.1981, 1404/80; VwGH 19.2.1985, 84/14/0107; VwGH 24.5.1993, 92/15/0009; VwGH 30.3.2006, 2003/15/0062).

Verpachtet ein Land- und Forstwirt einzelne land- und forstwirtschaftliche Flächen, stellen die Verpachtungsumsätze grundsätzlich keine Umsätze iRd land- und forstwirtschaftlichen Betriebes mehr dar und unterliegen daher auch dann nicht der Durchschnittssatzbesteuerung, wenn er neben der Verpachtung weiterhin als Land- oder Forstwirt tätig ist (vgl. EuGH 15.7.2004, Harbs, C-321/02). Die Pachtentgelte sind nach den allgemeinen Bestimmungen des Umsatzsteuergesetzes zu versteuern (für verpachtete Grundstücksflächen gilt die unechte Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 mit Optionsmöglichkeit gemäß § 6 Abs. 2 leg. cit.).

Im Beschwerdefall ist die (ausschließlich) nichtlandwirtschaftliche durchgehende Nutzung der überlassenen Grundfläche als Deponie (Lagerung und Aufbereitung des dem Bachbett der T entnommenen und im Übrigen auch fremd zugeführten Materials, Betrieb einer Siebanlage sowie einer mobilen Brecheranlage, Befahrung durch Bagger und Radlader) weder vorübergehend (tatsächliche Nutzungsüberlassung von Jänner 1999 bis 2013) noch geringfügig (dient in wirtschaftlich ins Gewicht fallender Weise als Quelle für andere Einkünfte) noch außerhalb der Vegetationszeiten gelegen. Eine wirtschaftlich ins Gewicht fallende Nutzung der in Rede stehenden Grundfläche entsprechend dem Hauptzweck des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes ist nicht möglich. Die anderweitige - auf Dauer angelegte - Nutzung dieser Grundfläche als Deponie durch Dritte steht mit der Landwirtschaft - auf Grund der Art und des Umfanges der Beeinträchtigung der Nutzung - in keinem Zusammenhang und kann diese Grundfläche daher dem Betriebsvermögen des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes nicht mehr zugerechnet werden. Die Einnahmen aus der Nutzungsüberlassung dieser Grundfläche führen daher

nicht zu Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, sondern subsidiär zu solchen aus Vermietung und Verpachtung. Wirtschaftlich gesehen steht die Vermögensverwaltung im Vordergrund. Die in der Vergangenheit gelegene Nutzung für landwirtschaftliche Zwecke trat in den Hintergrund.

Umsatzsteuerrechtlich ist - wie vom Finanzamt zu Recht ausgeführt wird - auch die gemeinschaftsrechtliche Grundlage des § 22 UStG 1994, nämlich Art. 25 der Sechsten Mehrwertsteuererrichtlinie (77/388/EWG; kurz: 6. MWSt-RL) bzw. ab 1.1.2007 Art. 295 bis Art. 305 der Mehrwertsteuersystemrichtlinie (2006/112/EG idF Richtlinie 2010/88/EU; abgekürzt MWStSyst-RL) zu beachten. Mit der MWStSyst-RL wurde die 6. MWSt-RL zwar neu gefasst, inhaltlich aber nicht geändert (Auslegungskontinuität).

Diese Richtlinienbestimmungen sind nur anwendbar für die Umsätze von landwirtschaftlichen Erzeugern (im Hinblick auf die Urproduktion wird die Abgrenzung im Einzelnen den Mitgliedstaaten überlassen; siehe dazu die obigen Ausführungen; nach Art. 295 Abs. 2 MWStSyst-RL sind den in Anhang VII angeführten Tätigkeiten der landwirtschaftlichen Erzeugung Verarbeitungstätigkeiten gleichgestellt, die ein Landwirt im Wesentlichen aus seiner landwirtschaftlichen Produktion stammenden Erzeugnissen mit normalerweise in land- und forstwirtschaftlichen Betrieben verwendeten Mitteln ausübt) und für bestimmte landwirtschaftliche Dienstleistungen, die in den Anhängen A und B (nunmehr VII und VIII) aufgezählt sind. Nach Art. 295 Abs. 1 Z 5 MWStSyst-RL werden unter landwirtschaftlichen Dienstleistungen solche Dienstleistungen verstanden, *„die von einem landwirtschaftlichen Erzeuger mit Hilfe seiner Arbeitskräfte oder der normalen Ausrüstung seines landwirtschaftlichen, forst- oder fischwirtschaftlichen Betriebes erbracht werden und die normalerweise zur landwirtschaftlichen Erzeugung beitragen, und zwar insbesondere die in Anhang VIII aufgeführten Dienstleistungen“*. Anhang B der 6. MWSt-RL und nahezu wortgleich Anhang VIII der MWStSyst-RL nennen insbesondere folgende Dienstleistungen, die normalerweise zur landwirtschaftlichen Produktion beitragen:

- Arbeiten des Anbaus, der Ernte, des Dreschens, des Pressens, des Lesens und Einsammelns, einschließlich des Säens und Pflanzens;
- Verpackung und Zubereitung, wie beispielsweise der Trocknung, der Reinigung, Zerkleinerung, Desinfektion und Einsilierung landwirtschaftlicher Erzeugnisse;
- Lagerung landwirtschaftlicher Erzeugnisse;
- Hüten, Zucht und Mästen von Vieh;
- Vermietung normalerweise in land-, forst- und fischwirtschaftlichen Betrieben verwendeter Mittel zu landwirtschaftlichen Zwecken;
- technische Hilfe;

- Vernichtung schädlicher Pflanzen und Tiere, Behandlung von Pflanzen und Böden durch Besprühen;
- Betrieb von Be- und Entwässerungsanlagen;
- Beschneiden und Fällen von Bäumen und anderen forstwirtschaftliche Dienstleistungen.

Wie oben aufgezeigt, erstreckt § 22 UStG 1994 die Durchschnittssatzbesteuerung auf alle Umsätze im Rahmen des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes. Abweichungen können sich daher bei Nebentätigkeiten, Hilfsgeschäften sowie bei Vermietungen und Verpachtungen ergeben. Soweit diese Umsätze nicht von Art. 295 MWSt-RL iVm den Anhängen VII und VIII erfasst sind, ist die Anwendung des § 22 UStG 1994 daher unionsrechtswidrig. Aus den unionsrechtlichen Grundlagen ergibt sich, dass es für die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung nicht von maßgeblicher Bedeutung sein kann, wie die Leistung einkommensteuerrechtlich einzuordnen ist (vgl. Ruppe/Achatz, UStG⁴, § 22 Tz 10).

Nachdem nun im konkreten Fall unstrittig davon auszugehen war, dass im Hinblick auf die strittigen Nutzungsüberlassungen von keinem land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb auszugehen war, war aus umsatzsteuerlicher bzw. unionsrechtlicher Sicht entscheidend, ob eine landwirtschaftliche Dienstleistung im Sinne des oben dargelegten Art. 295 Abs. 1 Z 5 MWStSyst-RL iVm der beispielhaften Aufzählung in Anhang VIII vorliegt (vgl. dazu Ruppe/Achatz, UStG⁴, § 22 Tzen 30 f, und die dort zit. EuGH-Judikatur).

Eine Zurechnung der in Frage stehenden Nutzungsüberlassungen zum Bereich der Landwirtschaft ist nicht unionsrechtlich gedeckt, zumal die Verpachtung wie auch die Vermietung von Grundstücken bzw. die Duldung bzw. Überlassung des Abbaus einer Bodensubstanz weder unter die Definition der landwirtschaftlichen Dienstleistungen nach Art. 295 Abs. 1 Z 5 MWStSyst-RL fällt (sie werden nicht mit Hilfe der Arbeitskraft oder der normalen "Ausrüstung" eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes erbracht und tragen nicht zur landwirtschaftlichen Erzeugung bei) noch in Anhang VIII zur MWStSyst-RL genannt wird. Die in Rede stehenden Umsätze dürfen damit aus unionsrechtlicher Sicht nicht in die umsatzsteuerliche Pauschalierungsregelung für Landwirte einbezogen werden. Ihre Besteuerung hat sohin nach den allgemeinen Bestimmungen zu erfolgen; die Entgelte unterliegen damit, soweit es sich nicht auf die Verpachtung der Grundstücksflächen bezieht (insoweit unechte Steuerfreiheit nach § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994), dem Normalsteuersatz.

Gesamthaft gesehen, war daher der Vorgehensweise des Finanzamtes zuzustimmen, indem die in Streit stehenden Einkünfte bzw. Umsätze nicht den fraglichen einkommen- bzw. umsatzsteuerrechtlichen Pauschalierungsregelungen für Landwirte zu unterziehen waren. Dieser Einschätzung folgend hat die Abgabenbehörde die entsprechenden einkommen- und umsatzsteuerrechtlichen Änderungen [**Umsatzsteuer**: Behandlung der Umsätze betreffend Kiesentnahme

gemäß § 10 Abs. 1 UStG 1994 mit dem Normalsteuersatz und der Umsätze betreffend Verpachtung des Kiesumschlagplatzes gemäß § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 als steuerfreie Umsätze, Steuerschuld nach § 11 Abs. 12 UStG 1994 aufgrund der in den gegenständlichen Rechnungen mit 12% ausgewiesenen Umsatzsteuer, Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten nach § 17 Abs. 2 Z 2 UStG 1994; **Einkommensteuer:** Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, Berücksichtigung von mit 40% der Nettoerlöse geschätzten Werbungskosten (allein) bei der Ermittlung der Einkünfte betreffend Kiesentnahme] vorgenommen (auf die diesbezüglichen Ausführungen im BP-Bericht wie auch in der zusätzlichen Bescheidebegründung vom 20. April 2015 zu den gegenständlichen Beschwerdeentscheidungen vom 17. April 2015 wird verwiesen). Für das Finanzgericht bestand keine Veranlassung die diesbezüglichen Änderungen, Berechnungen, Bemessungsgrundlagen und Steuerfestsetzungen zu verwerfen. Insbesondere auch deshalb nicht, weil gegen die diesbezüglichen Ansätze auch keine konkreten Einwände vorgebracht wurden [im gegenständlichen Beschwerdeschriftsatz wurde ausdrücklich festgehalten, dass *“die Zahlen selbst außer Streit stehen, strittig ist die rechtliche Einordnung“*; im Übrigen wurden von Seiten des Bf. weder im abgabenbehördlichen noch im finanzgerichtlichen Verfahren auch keine die Beschwerdejahre betreffende und durch die in Rede stehenden Betätigungen veranlasste Werbungskosten bzw. Vorsteuern geltend gemacht bzw. belegt durch entsprechende Unterlagen (bezahlte Rechnungen mit ausgewiesener Umsatzsteuer) dem Grunde und der Höhe nach konkret nachgewiesen oder hinreichend glaubhaft gemacht].

Zulässigkeit der Revision:

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichts 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 uneinheitlich beantwortet wird.

Im gegenständlichen Beschwerdefall lagen keine Rechtsfragen vor, denen grundsätzliche Bedeutung zukam. Die im Beschwerdefall zu lösenden Rechtsfragen beschränkten sich einerseits auf Rechtsfragen, welche bereits in der bisherigen VwGH-Rechtsprechung beantwortet wurden und solche, welche in der anzuwendenden Verordnung eindeutig gelöst sind. Im Übrigen hing der Beschwerdefall von der Lösung von nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen ab.

Gesamthaft war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 9. Dezember 2021