

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. ***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Martin Wth Friedl, Lambach, Marktpl 2, 4650 Lambach, über die Beschwerde vom 28. Februar 2018 gegen die Bescheide des Finanzamtes Grieskirchen Wels (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 14. Dezember 2017 betreffend Einkommensteuer 2014, Einkommensteuer 2015, Umsatzsteuer 2014 und Umsatzsteuer 2015, Steuernummer ***BF1StNr1***, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 28. Juli 2023 und am 1. September 2023 zu Recht erkannt:

I. a. Die Beschwerden betreffend die Einkommensteuer 2014 und die Einkommensteuer 2015 werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

b. Den Beschwerden betreffend Umsatzsteuer 2014 und Umsatzsteuer 2015 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

II. 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 Beschwerdeführer betrieb in den Streitjahren eine Gärtnerei.

Am 4. Juli 2016 langten die Einkommensteuer- und Umsatzsteuererklärungen 2014 des Beschwerdeführers beim Finanzamt ein. Der damalige steuerliche Vertreter ermittelte die dort angegebenen Bemessungsgrundlagen durch Schätzung, da keine stichhaltige Buchhaltung zur Verfügung gestanden sei.

Bereits im Juni 2016 langte die vom steuerlichen Vertreter geschätzte Erfolgsermittlung ein. Darin wurden den Bruttoumsätzen i.H.v. € 398.400,00 Aufwendungen für Handelswaren, Löhne, Absetzung für Abnutzung usw. i.H.v. € 383.986,96 brutto gegenübergestellt.

Betreffend die Einkommensteuer erklärte der steuerliche Vertreter (nach Abzug des Grundfreibetrages) Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft i.H.v. € 7.088,76 und solche aus Vermietung und Verpachtung i.H.v. € 3.440,45. Zudem machte er noch - hier nicht strittige - Sonderausgaben geltend.

Hinsichtlich der Umsatzsteuer wurden Lieferungen und sonstige Leistungen (KZ 000) i.H.v. € 376.509,09, davon € 33.200,00 mit 20 % (KZ 022) und € 343.309,09 mit 10 % (KZ 029), sowie Vorsteuern (KZ 060) i.H.v. € 23.071,31 erklärt.

Für das Jahr 2015 wurde weder eine Einkommensteuer- noch eine Umsatzsteuererklärung eingereicht.

2. Im Jahr 2017 fand beim Beschwerdeführer eine Außenprüfung betreffend Einkommen- und Umsatzsteuer 2014 und 2015 statt. Da für die vom Beschwerdeführer betriebene Gärtnerei für 2014 gar keine Grundaufzeichnungen und für 2015 lediglich ein Lagerhauskalender, in dem die Tageslosungen der drei Standorte des Beschwerdeführers – täglich in einer Summe zusammengefasst – eingetragen worden seien, vorgelegt wurden, wurden die Bemessungsgrundlagen geschätzt. Dafür zog die Außenprüfung die Werte des Nachfolgebetriebes, eine GmbH, heran und schätzte für die Einkommensteuer beider Jahre die Umsätze jeweils i.H.v. € 460.000,00 netto, den Wareneinsatz mit € 222.300,00, die Löhne i.H.v. € 134.600,00 (2014) bzw. € 139.300,00 (2015), die Sozialversicherung der Gewerblichen Wirtschaft und Bauern mit € 9.000,00 (2014) bzw. € 11.000,00 (2015) und sonstige Aufwendungen iHv insgesamt jeweils € 70.000,00. Somit ergab sich ein Gewinn i.H.v. € 22.100,00 für 2014 und € 19.400,00 für 2015. Der Nettoumsatz liege somit über € 400.000,00 und die Teilpauschalierung sei für 2014 und 2015 nicht möglich. Für die Umsatzsteuer wurden die Umsätze auf den 20%igen (10% des Umsatzes) und 10%igen (90% des Umsatzes) Steuersatz aufgeteilt und die Vorsteuer – in Anlehnung an den Nachfolgebetrieb, die *****1***** – i.H.v. € 15.600,00 berücksichtigt, wodurch sich eine Zahllast jeweils i.H.v. € 35.000,00 ergab.

Das Finanzamt schloss sich den Feststellungen der Außenprüfung an und erließ am 14. Dezember 2017 (erstmal) die entsprechenden Einkommen- und Umsatzsteuerbescheide 2014 und 2015.

3. Nach verlängerter Beschwerdefrist brachte der steuerliche Vertreter mit Schreiben vom 28. Februar 2018 Beschwerde ein. Diese wurde durch ein weiteres als Beschwerde titulierte Schreiben vom 16. März 2018 ergänzt. Darin brachte er vor, dass die ***1***, an der sich das Finanzamt orientiert hätte, ein anderes Rechts- und Steuersubjekt mit einer anderen Eigentümerstruktur sei, zudem übe sie auch eine andere Geschäftstätigkeit aus. Der Beschwerdeführer habe sich überwiegend mit der Aufzucht, der Produktion und dem Direktverkauf von Pflanzen beschäftigt, der wesentliche Geschäftsinhalt der GmbH sei der Handel mit Pflanzen. Bei der GmbH habe sich ein Wareneinsatz von rund € 232.000,00 von ausländischen Lieferanten in 12 Monaten ergeben. Bis 2016 habe der Beschwerdeführer keine nennenswerten Lieferungen erhalten. Zudem seien auch die Personalkosten des Beschwerdeführers geringer gewesen. Stattdessen existierten Aufzeichnungen in Form von Kalendereintragungen für das Jahr 2015, deren Höhe sich auf € 333.023,20 belaufe, und mit den vom Finanzamt geschätzten Umsätzen für das Jahr 2013 beinahe übereinstimme. Auch die Personalkosten seien in den Jahren 2014 und 2015 vergleichbar. Aufgrund der Plausibilität könne daher in beiden Jahren von Erlösen iHv € 330.000,00 ausgegangen werden. Durch das Unterschreiten der Umsatzgrenze ergebe sich auch wiederum die Möglichkeit einer Teilpauschalierung.

4. Die Beschwerden wies das Finanzamt mit Beschwerdevorentscheidungen vom 27. November 2018 als unbegründet ab. In der gesondert versendeten Bescheidbegründung führte das Finanzamt aus, der Beschwerdeführer habe im April 2016 das Einzelunternehmen an die neu gegründete ***1***, deren Geschäftsführer der Beschwerdeführer gewesen sei, verkauft, zurückbehalten habe er lediglich die Liegenschaften. Die GmbH habe erstmals steuerliche Aufzeichnungen geführt, welche aufgrund des praktisch unverändert gebliebenen Geschäftsfeldes, des gleichen Geschäftsumfanges bzw. der gleichgelagerten inneren Betriebsabläufe auf das Einzelunternehmen umlegbar seien bzw. welche daraus Rückschlüsse für die Vorgängerfirma zulasse. Zudem habe die in der Beschwerde behauptete andere Geschäftstätigkeit mangels Außenwirkung nicht festgestellt werden können, lediglich der Name der Firma und die Unternehmensform habe sich geändert. Die von der GmbH vorliegenden Umsatzzahlen, Betriebszahlen bzw. Betriebsergebnisse würden als vergleichbar angesehen und seien diese um etwaige Steigerungsraten und Abschläge adaptiert worden. Der Beschwerdeführer habe bekanntlich auch Waren bei fahrenden Blumenhändlern aus dem EU-Raum bezogen, diese wären aber offensichtlich ohne Angabe der UID-Nummer bzw. genauer Unternehmensnennung erfolgt. Von welchen (in- und ausländischen) Lieferanten der Beschwerdeführer nun tatsächlich beliefert worden sei, sei für die Wertermittlung nicht entscheidungsrelevant, entscheidend sei die Höhe des jeweiligen Umsatzes, von dem der Wareneinkauf betraglich und verhältnismäßig im Schätzungswege abgeleitet und zugestanden worden sei. Auch habe der Beschwerdeführer im strittigen Zeitraum sogar mehr Arbeitnehmer (11 bzw. 10 2014 und 2015) als die GmbH (9 2016/2017) im Vergleichszeitraum beschäftigt. Die aufgrund der Kalenderaufzeichnungen 2015 saldierten Einnahmen iHv € 333.023,20 seien nicht

nachvollziehbar und widerspreche sich der Beschwerdeführer selbst, wenn er für das Jahr 2014 einen Umsatz iHv € 398.400,00 und für das Jahr 2015 Einnahmen iHv € 416.279,00 angebe. Die vom Beschwerdeführer angewandte Schätzungsmethode sei damit weder schlüssiger noch beweiskräftiger.

5. Im Vorlageantrag vom 5. Dezember 2018 beantragte der rechtliche Vertreter die Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht.

6. Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses des Bundesfinanzgerichts vom 29. April 2021 wurde der gegenständliche Akt dem bisher zuständig gewesenen Richter gemäß § 9 Abs 9 BFGG abgenommen und der Gerichtsabteilung ***2*** zugewiesen.

7. In der mündlichen Verhandlung am 28. Juli 2023 brachte der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers ergänzend vor, es sei unzulässig, neben einer globalen Schätzung der Bemessungsgrundlagen noch zusätzlich einen Sicherheitszuschlag festzusetzen. Bei der GmbH sei zu den Einnahmen/Umsätzen laut Buchhaltung ein Sicherheitszuschlag hinzugeschätzt worden und diese Beträge sodann der Schätzung des Beschwerdeführers zugrunde gelegt worden. Zudem seien in den Jahren 2011 bis 2013 höhere Vorsteuern berücksichtigt worden. Wie unstrittig feststehe, haben die MIAS-Abfragen keine innergemeinschaftlichen Erwerbe angezeigt. Daher seien die Vorsteuern zu erhöhen.

Die mündliche Verhandlung wurde auf unbestimmte Zeit vertagt.

Am 1. September 2023 wurde die mündliche Verhandlung fortgesetzt. Der steuerliche Vertreter wiederholte die im bisherigen Verfahren gemachten Vorbringen und ergänzte, bei einer Reduktion der Bemessungsgrundlagen um den Sicherheitszuschlag würde das Einkommen in beiden Jahren negativ und sei somit mit € 0,00 anzusetzen; bei der Umsatzsteuer würde die entsprechende Reduktion sowie die Erhöhung der Vorsteuern auf € 30.000,00 zu einer Zahllast i.H.v. jeweils € 18.745,40 führen. Eine entsprechende Berechnung legte der steuerliche Vertreter vor. Weiters führte er aus, der Beschwerdeführer habe angegeben, dass er bei Lieferanten aus Holland eingekauft habe, der Fahrer des LKW, mit dem die Pflanzen geliefert worden seien, habe ihm gesagt, dass die holländische Firma die Umsatzsteuer an das Finanzamt Graz Stadt abführe. Die Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung wären mit € 14.563,64 (analog zu 2016, wo 3 Wohnungen vermietet worden seien) anzusetzen, der steuerliche Vertreter wisse aber nicht, wie viele Wohnungen in den Jahren 2014 und 2015 vermietet worden seien. Der steuerliche Vertreter könne sich bei der Einkommensteuer auch eine griffsweise Schätzung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und solche aus Land- und Forstwirtschaft i.H.v. jeweils € 5.000,00 vorstellen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

1. Der Beschwerdeführer betreibt in den Streitjahren eine Gärtnerei mit drei Standorten in Form eines Einzelunternehmens; es wurden Beetpflanzen, Sommerblumen, Hochzeits- und Trauerfloristik verkauft (siehe Niederschrift über die Einvernahme der ***5*** und Niederschrift über die Einvernahme der ***7***, beide vom 20.06.2023).

Die Geschäftsgrundlagen der Gärtnerei hat er im April 2016 an die ***1*** verkauft, zurückbehalten hat er sich die Liegenschaften (siehe Rechnung Nr. 2016/1 vom 01.04.2016, ausgestellt von Gärtnerei ***3***).

Die ***1*** hat die Gärtnerei hinsichtlich der Geschäftstätigkeit und des Geschäftsmodells in vergleichbarer Weise geführt wie der Beschwerdeführer das Einzelunternehmen.

2. Neben Einkünften aus der Gärtnerei erzielte der Beschwerdeführer in den Streitjahren noch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung i.H.v. jeweils € 8.433,14 und 10%ige Umsätze i.H.v. 18.000,00.

3. Im Kalenderjahr 2011 hatte der Beschwerdeführer Einnahmen (inklusive Umsatzsteuer) i.H.v. € 508.763,00, im Kalenderjahr 2012 i.H.v. € 516.560,00 und im Kalenderjahr 2013 i.H.v. € 364.620,00 (siehe Beilagen zur Einkommensteuererklärung für pauschalisierte Gärtnerei- und Baumschulbetriebe für 2011 bis 2013). Die Umsatzsteuern schätzte das Finanzamt mit € 50.300,00 für 2011, € 51.100,00 für 2012 und € 36.100,00 für 2013 und ergaben sich somit Nettoeinnahmen/Umsätze i.H.v. gerundet € 460.000,00 (2011), € 467.000,00 (2012) und € 330.000,00 (2013; siehe Bericht zu ABNr. ***8*** vom 25.01.2016).

4. Für das Kalenderjahr 2014 hat der Beschwerdeführer keine Bücher und Aufzeichnungen betreffend den Gärtnereibetrieb vorgelegt.

Für das Kalenderjahr 2015 legte der Beschwerdeführer einen Lagerhauskalender vor. Aus den saldierten Zahlen ergibt sich ein Betrag von € 333.779,00 (siehe Einnahmen-Ausgabenrechnung 2015).

5. Der Beschwerdeführer erzielte in den Kalenderjahren 2014 und 2015 mit seinem Gärtnereibetrieb (geschätzt) jeweils Erlöse/Umsätze i.H.v. € 460.000,00, davon entfielen € 414.000,00 auf Umsätze, die mit Gegenständen erzielt wurden, die in § 10 Abs. 3 UStG 1994 iVm Z 2-5 der Anlage 2 idF vor StRefG 2015/2016 aufgezählt sind, € 46.000,00 auf Umsätze, die Gegenstände, die unter § 10 Abs. 1 UStG 1994 fallen, betroffen haben.

Dem Beschwerdeführer sind insgesamt Betriebsausgaben i.H.v. € 437.900,00 im Kalenderjahr 2014 und € 440.600,00 im Kalenderjahr 2015 entstanden.

Die anrechenbaren Vorsteuern betragen in beiden Jahren jeweils € 25.000,00.

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ergibt sich aus den in Klammer angeführten, unstrittigen Unterlagen und aufgrund folgender Überlegungen:

1. Fehlen brauchbare Unterlagen für eine Gewinnermittlung zur Gänze, so ist es nicht rechtswidrig, wenn die Abgabenbehörde mit einer Vollschatzung vorgeht (vgl. VwGH 21.12.2010, 2009/15/0040). Eine pauschale ("griffweise") Schätzung ist in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes anerkannt (vgl. VwGH 09.12.1992, 91/13/0094; VwGH 15.05.2019, Ra 2018/13/0006; VwGH 15.11.2021, Ra 2021/13/0088).

a. Für das Kalenderjahr 2014 hat der Beschwerdeführer keinerlei Bücher und Aufzeichnungen betreffend den Gärtnereibetrieb vorgelegt. Der steuerliche Vertreter selbst hat die Bemessungsgrundlagen in Anlehnung an die Schätzungen für die Jahre 2011, 2012 und 2013 geschätzt und die Einnahmen mit € 398.400,00 und Ausgaben iHv € 383.986,96 angesetzt (siehe Einkommen- und Umsatzsteuererklärung 2014 und Beilagen).

Somit besteht für die Bemessungsgrundlagen der Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben bzw. Umsätze und Vorsteuern für 2014 unstrittig eine Schätzungsberechtigung gemäß § 184 BAO. Das wird auch vom steuerlichen Vertreter des Beschwerdeführers in der mündlichen Verhandlung am 28. Juli 2023 eingeräumt.

b. Auf dem vom Beschwerdeführer für das Kalenderjahr 2015 vorgelegten Lagerhauskalender wurden – laut seinen Angaben – von ihm die Tageslosungen aller drei Standorte in einer Summe erfasst (siehe bspw. KW 7, 19 und 30 des Kalenders 2015 der Lagerhausgenossenschaft ***4*** eGen). Ansonsten legte der Beschwerdeführer für 2015 keine Bücher und Aufzeichnungen vor.

Der Beschwerdeführer legte zwar den Lagerhauskalender vor, die Richtigkeit und die Vollständigkeit der Aufzeichnungen kann aber nicht überprüft werden. Aus den bei den einzelnen Tagen notierten Zahlen sind auch die Einnahmen der einzelnen Standorte nicht ersichtlich. Zudem kann angezweifelt werden, dass der Beschwerdeführer tatsächlich täglich die Tageslosung bei allen Standorten ermittelt hat bzw. diese von seinen Mitarbeitern ermitteln hat lassen. Die Kalenderwoche 30 des Lagerhauskalenders enthält bspw. lediglich am Samstag einen Eintrag, bei den restlichen Tagen der Woche wurden keine Beträge notiert. Auch gibt die Zeugin ***5***, eine Arbeitnehmerin des Beschwerdeführers und der ***1***, an, dass sie alleine am Standort ***6*** beschäftigt war und der Beschwerdeführer den Kassasturz selbst gemacht hat, „je nach dem, wann er im Geschäftslokal in ***6*** war“.

Diese Aussage erscheint dem Bundesfinanzgericht glaubwürdig. Im Übrigen wäre der Beschwerdeführer wegen Überschreitens der Umsatzgrenze von € 150.000,00 gemäß § 1 Verordnung des Bundesministers für Finanzen zur vereinfachten Losungsermittlung bei Bareingängen und Barausgängen (Barbewegungs-VO; in Geltung bis 31.12.2015) verpflichtet gewesen, Einzelaufzeichnungen der Bareingänge und Barausgänge zu führen.

Somit sind die vom Beschwerdeführer notierten Zahlen – entgegen dem Vorbringen in der Beschwerde – nicht plausibel. Offenbar sind auch dem vormaligen steuerlichen Vertreter, der die Einnahmen-Ausgabenrechnung 2015 erstellt hat, diese Zahlen nicht plausibel erschienen, hat er doch selbst die aufgrund der Kalenderaufzeichnungen ermittelte Summe von € 333.779,00 um 25 % auf € 416.279,00 erhöht (siehe Einnahmen-Ausgabenrechnung 2015). Zudem gibt er im Schreiben vom 2. Oktober 2017 an das Finanzamt an, dass „keine lückenlose Feststellung aufgrund teilweise unvollständiger Aufzeichnungen möglich war“. Somit hat aber die sich aus den im Lagerhauskalender notierten Beträgen ergebende Summe der Einnahmen nicht die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich. Dem Vorbringen des Beschwerdeführers in der Beschwerde, die Höhe der aus den Aufzeichnungen ermittelten Einnahmen sei schlüssig, kann nicht gefolgt werden. Der Lagerhauskalender mit seinen darauf notierten Zahlen ist als Beweismittel für die Höhe der Einnahmen/Umsätze für das Jahr 2015 nicht geeignet. Brauchbare Unterlagen für die Gewinn- und Umsatzermittlung fehlen daher auch für diesen Zeitraum zur Gänze.

Das Bundesfinanzgericht hat daher auch für das Kalenderjahr 2015 die Berechtigung zur Schätzung der Bemessungsgrundlagen (sowohl Einnahmen/Umsätze als auch Ausgaben und Vorsteuern) gemäß § 184 BAO. Dies wird von den Parteien nicht bestritten.

2. Ist eine Schätzung grundsätzlich zulässig, so steht die Wahl der anzuwendenden Schätzungsmethode der Abgabenbehörde im Allgemeinen frei, doch muss das Schätzungsverfahren einwandfrei abgeführt werden, müssen die zum Schätzungsergebnis führenden Gedankengänge schlüssig und folgerichtig sein, und muss das Ergebnis, das in der Feststellung der Besteuerungsgrundlagen besteht, mit der Lebenserfahrung im Einklang stehen. Das gewählte Verfahren muss stets auf das Ziel gerichtet sein, diejenigen Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, die die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben. Hierbei muss die Behörde im Rahmen des Schätzungsverfahrens auf alle vom Abgabepflichtigen substantiiert vorgetragenen, für die Schätzung relevanten Behauptungen eingehen. Ziel einer Schätzung ist es, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen, wobei jeder Schätzung eine gewisse Ungenauigkeit immanent ist. Wer zur Schätzung Anlass gibt, muss die mit der Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen.

Je weniger Anhaltspunkte für die Schätzung vorhanden sind, desto ungenauer wird sie.

Die Schätzungsgrundlagen müssen in einem einwandfreien Verfahren ermittelt werden, in welchem vor allem auch der Abgabepflichtige gehört werden muss. Es liegt dann an ihm,

begründete Überlegungen, Schlussfolgerungen und zielführende Anhaltspunkte vorzubringen, die eine taugliche Schätzungsmethode und damit ein richtigeres Ergebnis gewährleisten (VwGH 22.09.1982, 82/13/0022).

Gegebenenfalls ist (durch geeignete Unterlagen) durch den Beschwerdeführer der Nachweis zu führen, dass die Umsatzgrenze von € 400.000,00 noch nicht überschritten wurde (Jakom/Baldauf, EStG, 2011, § 21 Rz 88).

Es obliegt dem Abgabepflichtigen, der eine abgabenrechtliche Begünstigung in Anspruch nimmt, das Vorliegen der dafür erforderlichen Voraussetzungen darzulegen (vgl. VwGH 25.06.2007, 2006/14/0050, und VwGH 18.09.1987, 86/17/0110). Dass die land- und forstwirtschaftliche Pauschalierung eine solche Begünstigung darstellt, ist im Beschwerdefall augenscheinlich.

3. Das Finanzamt hat der Schätzung der Kalenderjahre 2014 und 2015 die Besteuerungsgrundlagen der ***1*** für den Zeitraum 04/2016 bis 03/2017 – diese hat ein abweichendes Wirtschaftsjahr – zugrunde gelegt, „da diese Werte am ehesten den Tatsachen entsprechen“ (siehe Niederschrift über die Schlussbesprechung anlässlich einer Außenprüfung vom 11.12.2017). Die ***1*** hat den Gärtnereibetrieb, dessen (wesentliche) Geschäftsgrundlagen der Beschwerdeführer am 1. April 2016 an diese verkauft hatte (siehe Rechnung 2016/1 vom 01.04.2016), übernommen.

Der steuerliche Vertreter vermeint in der Beschwerde, das Einzelunternehmen des Beschwerdeführers und die ***1*** seien nicht vergleichbar und die Bemessungsgrundlagen der ***1*** könnten nicht auf das Einzelunternehmen umgelegt werden.

a. Sowohl die Zeugin ***5*** als auch die Zeugin ***7***, beide Arbeitnehmerinnen sowohl im Einzelunternehmen des Beschwerdeführers als auch (unmittelbar daran anschließend) bei der ***1***, haben nach entsprechender Belehrung angegeben, dass sie und ihre Kollegen bei der ***1*** dieselben Tätigkeiten ausgeübt haben wie im Einzelunternehmen (siehe Niederschrift über die Einvernahme der ***5*** und Niederschrift über die Einvernahme der ***7***, beide vom 20.06.2023). Auf die Frage des Finanzamtes, wie die Geschäftstätigkeit der GmbH ausgesehen hat, antwortet die Zeugin ***5***: „Es war dasselbe wie vorher, es hat sich nichts verändert, was unsere Arbeit betrifft.“ Auch ihre Kollegen hätten dieselben Tätigkeiten wie vorher ausgeübt. Sie sagt weiters aus, dass sich die Anteile der zugekauften Pflanzen und Schnittblumen bzw. der selbst gezogenen Pflanzen bei der ***1*** im Verhältnis zum Einzelunternehmen des Beschwerdeführers nicht verändert haben (siehe Niederschrift über die Einvernahme der ***5*** vom 20.06.2023). Zudem hat die Ehegattin des Beschwerdeführers, die ebenfalls im Betrieb (sowohl im Einzelunternehmen als auch in der GmbH) angestellt war, dem Finanzamt gegenüber bestätigt, dass der Anteil der zugekauften Produkte am Gesamtangebot vom jeweiligen Sommer abhängig war, nicht jedoch davon, ob die Gärtnerei als Einzelunternehmen oder als GmbH betrieben wurde; die Anbaufläche ist

immer gleich geblieben (siehe Aktenvermerk des Finanzamtes vom 27.06.2023). Die Zeugin ***5*** gibt auf die Frage des Finanzamtes, ob die überwiegende Geschäftstätigkeit des Einzelunternehmens des Beschwerdeführers in der Aufzucht, Produktion und dem Direktverkauf von Pflanzen bestanden hat, an, die Aufzucht sei nicht das ausschlaggebende gewesen, sondern der Verkauf von Pflanzen allgemein (zugekauft oder selbst gezogene Pflanzen). Dabei seien Schnittblumen und Zimmerpflanzen immer zugekauft worden, lediglich einzelne Schnittblumen seien eventuell im Herbst selbst aufgezogen worden. Pflanzen und Blumen seien sowohl beim Einzelunternehmen als auch in der GmbH von „fahrenden“ Händlern (z.B. aus Holland oder Deutschland) gekauft worden (siehe Niederschrift über die Einvernahme der ***5*** vom 20.06.2023). Die Zeuginnen ***5*** und ***7*** geben übereinstimmend an, dass sich durch die Übernahme der Gärtnerei durch die GmbH weder deren Geschäftstätigkeit noch deren Angebot geändert hat (siehe Niederschrift über die Einvernahme der ***5*** und Niederschrift über die Einvernahme der ***7***, beide vom 20.06.2023).

Das Bundesfinanzgericht hat keine Veranlassung, am Wahrheitsgehalt der Aussagen der Zeuginnen zu zweifeln. Dies umso weniger, als diese Personen auf die strafrechtlichen Folgen einer falschen Aussage als Zeuginnen aufmerksam gemacht wurden (§ 289 StGB). Hinzukommt, dass diese Aussagen im Wesentlichen von der Ehegattin des Beschwerdeführers bestätigt wurden. Auch der Einwand des steuerlichen Vertreters in der mündlichen Verhandlung, laut dem Beschwerdeführer würden diese „sich nicht auskennen“, ist nicht geeignet, die Aussagen der Zeuginnen in Zweifel zu ziehen; es wurde von ihm im Übrigen nicht näher erläutert, welche Angaben der Zeuginnen und der Ehegattin nicht den Tatsachen entsprechen würden.

Zum Vorbringen des steuerlichen Vertreters in der mündlichen Verhandlung, der Beschwerdeführer bzw. sein steuerlicher Vertreter hätte bei den Einvernahmen dabei sein müssen, insbesondere wenn sich diese Beweisaufnahmen nicht wiederholen ließen, ist entgegenzuhalten, dass das Bundesfinanzgericht vor Erlassung der Enderledigung die Partei vom Ergebnis erforderlicher Beweisaufnahmen in Kenntnis zu setzen und ihr bei beabsichtigter Änderung des Spruches zum Nachteil der Partei aufgrund einer geänderten Beurteilung des Sachverhaltes, also in Tatfragen (nicht auch in Rechtsfragen), Gelegenheit zur Stellungnahme zu geben hat (vgl. für viele bereits VwGH 10.01.1964, 1353/63 sowie zB 31.01.2018, Ro 2016/15/0020; Ritz/Koran, BAO⁷ § 275 Rz 8). Fragen dürfen nur an im Zuge der mündlichen Verhandlung einvernommene Personen (Zeugen, Auskunftspersonen oder Sachverständige; vgl. auch § 275 Abs 3 Z 2 BAO) gestellt werden. Eine dem § 128 Abs 3 FinStrG (iVm § 157 leg cit) vergleichbare Regelung, die dazu verpflichten könnte, Beweisaufnahmen, bei denen der Abgabepflichtige nicht zugegen war, in dessen Anwesenheit zu wiederholen, enthält die BAO nicht und ist eine solche Verpflichtung auch nicht aus § 275 Abs 6 BAO ableitbar (vgl. Ellinger/Sutter/Urtz, BAO³ § 275 Anm 21).

b. Wenn der steuerliche Vertreter in der Beschwerde ausführt, dass die ***1*** eine andere Geschäftstätigkeit, nämlich den Handel mit Pflanzen, ausgeübt habe als das Einzelunternehmen des Beschwerdeführers, das sich überwiegend mit Aufzucht, Produktion und Direktverkauf von Pflanzen beschäftigt habe, so ist dies als reine Schutzbehauptung anzusehen. Auch wenn der Beschwerdeführer zur Bekräftigung seiner Argumentation vorbringt, die ***1*** sei im ersten Wirtschaftsjahr von großen ausländischen Lieferanten beliefert worden und hätten diese davor an den Beschwerdeführer keine nennenswerten Lieferungen getätigt, so ist dem entgegenzuhalten, dass die Ehegattin des Beschwerdeführers bestätigt hat, dass auch im Einzelunternehmen Pflanzen „vom Holländer“ (Spitzname „Fett“) zugekauft worden seien (siehe Aktenvermerk des Finanzamtes vom 27.06.2023). Diese Angabe stimmt auch mit der Aussage der Zeugin ***5*** überein (siehe oben) und wurde von der Zeugin ***7*** bestätigt (siehe Niederschrift über die Einvernahme der ***7*** vom 20.06.2023).

In der Beschwerdeverentscheidung vom 27. November 2018 hält das Finanzamt fest, dass erst seit der Gründung der ***1*** im April 2016 und seitdem die Buchhaltung von einem Steuerbüro geführt worden sei, die Erfassung und diesbezüglich auch die Form- und Rechnungsvorschriften bei innergemeinschaftlichen Erwerben wahrgenommen bzw. beachtet würden. Obwohl der Beschwerdeverentscheidung Vorhaltswirkung zukommt (vgl VwGH 24.06.2004, 2001/15/0176), hat der Beschwerdeführer nicht behauptet, er habe die Form- und Rechnungsvorschriften als Einzelunternehmer eingehalten.

Eine MIAS-Abfrage der Stufe 2 der innergemeinschaftlichen Erwerbe mit der UID-Nummer des Beschwerdeführers, die an ihn mit Bescheid vom 4. Dezember 2013 vergeben wurde (siehe Abfrage des AIS-DB2 der Finanzverwaltung vom 14.07.2023), hat ergeben, dass er in den Jahren 2014 und 2015 weder gegenüber einem niederländischen noch gegenüber einem deutschen Unternehmer mit seiner UID-Nummer aufgetreten ist; von keinem Unternehmer der EU wurden innergemeinschaftliche Lieferungen oder sonstige Leistungen an den Beschwerdeführer gemeldet (siehe Stufe-2-Abfrage des MIAS-Systems vom 14.07.2023). Dennoch steht fest, dass der Beschwerdeführer als Einzelunternehmer (neben inländischen) auch innergemeinschaftliche Erwerbe getätigt hat. Dies erscheint auch vor dem Hintergrund zuzutreffen, da das Einzelunternehmen des Beschwerdeführers auch Hochzeits- und Trauerfloristik angeboten hat und in diesem Bereich die vom Kunden gewünschten Waren (Blumen und andere Dekorationsartikel) zu einem bestimmten Termin vorrätig sein mussten, d.h. dass diese (im Inland, Deutschland oder Holland) rechtzeitig bestellt werden mussten. In dem Ausmaß, in dem diese in Deutschland oder Holland bestellt wurden, wurden vom Beschwerdeführer aber innergemeinschaftliche Erwerbe getätigt. In der Beschwerde wird hierzu auch eingeräumt, dass von ausländischen Lieferanten „keine nennenswerten Lieferungen“, aber dennoch welche, an den Beschwerdeführer getätigt worden seien. Fest steht auch, dass der Beschwerdeführer offenbar die Form- und Rechnungsvorschriften nicht

eingehalten hat. Aus diesen Gründen kann aber der Anteil der von anderen Unternehmen der EU gelieferten Waren nicht genau ermittelt werden.

Offensichtlich ist der Beschwerdeführer davon ausgegangen, dass er im Streitzeitraum von der Pauschalierungsmöglichkeit des § 22 UStG 1994 Gebrauch machen könne. Eine Einfuhrumsatzsteuer und – bei Überschreiten der Erwerbsschwelle – die Steuer aus innergemeinschaftlichen Erwerben wäre aber auch dann vom Beschwerdeführer zu entrichten gewesen, der Abzug der Einfuhrumsatzsteuer bzw. der Steuer aus innergemeinschaftlichen Erwerben als Vorsteuer wäre aufgrund der Vorsteuerpauschalierung des § 22 UStG 1994 nicht in Betracht gekommen (Ruppe/Achatz in Ruppe/Achatz, UStG § 22 Rz 37). Der Beschwerdeführer wäre aber im Übrigen auch bei Inanspruchnahme der Pauschalierung des § 22 UStG 1994 verpflichtet gewesen, die innergemeinschaftlichen Lieferungen und Leistungen sowie die innergemeinschaftlichen Erwerbe aufzuzeichnen (Ruppe/Achatz in Ruppe/Achatz, UStG § 22 Rz 38), was er allerdings nicht gemacht hat. Aufgrund dessen, dass der Beschwerdeführer für den Streitzeitraum keinerlei Belege für seine Ausgaben aufbewahrt (und im hier anhängigen Verfahren vorgelegt) hat, kann die in der Beschwerde angeführte Behauptung, der Beschwerdeführer habe keine Lieferungen der ausländischen Lieferanten erhalten, nicht verifiziert werden, zumal der Beschwerdeführer die diesen in der Beschwerde gemachten Ausführungen zugrunde liegenden Unterlagen trotz Aufforderung des Bundesfinanzgerichtes im Beschwerdeverfahren nicht vorgelegt hat; vorgelegt wurde lediglich eine Aufstellung von insgesamt sechs namentlich genannten Unternehmen in Holland, Deutschland und Österreich, die aber für sich allein als Beweismittel für das in der Beschwerde gemachte Vorbringen nicht geeignet erscheint, da der Wahrheitsgehalt der Aufstellung nicht überprüfbar ist. Zudem ist es auch durchaus denkbar, dass der Beschwerdeführer nicht nur bei diesen sechs Lieferanten in der EU Waren eingekauft hat. Im Übrigen widerspricht die Behauptung in der Beschwerde – wie bereits oben dargelegt – den glaubwürdigen Aussagen der Zeuginnen und der Ehegattin.

Insgesamt hat sich aber das Angebot an Pflanzen und anderen Waren bei der ***1*** im Gegensatz zum Einzelunternehmen des Beschwerdeführers nicht geändert (siehe oben). Es ist somit davon auszugehen, dass der Beschwerdeführer im Streitzeitraum Waren bei inländischen und ausländischen Unternehmen eingekauft hat, deren Aufwendungen vom Bundesfinanzgericht zu schätzen sind.

Unbestritten ist dabei, dass einem erzielten Erlös immer ein entsprechender Wareneinsatz gegenüberstehen muss.

c. Wenn der Beschwerdeführer in der Beschwerde einwendet, dass in den Jahren 2014 und 2015 die Personalkosten wesentlich geringer gewesen seien als im Wirtschaftsjahr 2016/17 bei der ***1***, obwohl der Handel grundsätzlich weniger arbeitsintensiv sei, und sich daraus ergebe, dass die vom Finanzamt gewählte Schätzungsmethode nicht zielführend sei, so ist dem

entgegenzuhalten, dass auch dieses Vorbringen den glaubwürdigen Angaben der Zeuginnen und der Ehegattin widerspricht. Die Tätigkeiten der Arbeitnehmer waren die gleichen wie bei der GmbH. Hinzu kommt, dass bei der ***1*** im Zeitraum 04/2016 bis 03/2017 Lohnaufwendungen i.H.v. € 148.053,40 für 9 (2016) bzw. 8 (2017) Arbeitnehmer angefallen sind (siehe Auskunft aus der Datenbank der Finanzverwaltung „Auskunftssystem 4.0“ vom 23.11.2018); sie zahlte Bruttolöhne i.H.v. € 112.630,47 aus (siehe Ausdruck der Buchhaltungskonten der ***1*** für 2016 und 2017). Demgegenüber beschäftigte der Beschwerdeführer im Jahr 2014 11 und im Jahr 2015 10 Arbeitnehmer (siehe Auskunft aus der Datenbank der Finanzverwaltung „Auskunftssystem 4.0“ vom 23.11.2018) und hatte Lohnaufwendungen i.H.v. € 134.627,86 im Jahr 2014 (siehe geschätzte Erfolgsermittlung 2014 des steuerlichen Vertreters vom 24.06.2014) und i.H.v. € 139.338,31 im Jahr 2015 (siehe Einnahmen-Ausgabenrechnung 2015). Dem Beschwerdeführer fielen im Jahr 2014 Bruttolöhne i.H.v. € 103.753,17 und im Jahr 2015 € 107.601,28 an (siehe Auskunft aus der Datenbank der Finanzverwaltung „Auskunftssystem 4.0“ vom 23.11.2018). Die Bruttolöhne sind damit von 2014 auf 2015 um 3,7 % gestiegen. Die Steigerung von 2015 zum Zeitraum 04/2016 bis 03/2017 betrug beinahe 4,7 %. Somit war auch der Umfang der Tätigkeiten beim Einzelunternehmen dem in der GmbH vergleichbar. Dass einzelne Arbeitnehmer - abgesehen von einer Inflationsanpassung - einen höheren Lohn bekommen hätten, behauptet der Beschwerdeführer nicht.

Wenn der Beschwerdeführer in der Beschwerde darauf hinweist, die Höhe der aus dem Lagerhauskalender für das Jahr 2015 ermittelten Einnahmen sei insofern schlüssig, als sie mit den geschätzten Umsätzen des Jahres 2013 übereinstimme, so ist dem entgegenzuhalten, dass die Personalkosten im Jahr 2013 mit € 117.384,61, davon Bruttolöhne € 85.676,30, deutlich geringer war als in den Folgejahren und auch in den Jahren davor (€ 128.798,55 (Bruttolohn € 94.762,80) im Jahr 2011 und € 130.591,59 (Bruttolöhne € 96.017,77) im Jahr 2012; siehe Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 21.01.2016 zu ABNr. ***8*** und Auskunft aus der Datenbank der Finanzverwaltung „Auskunftssystem 4.0“ vom 23.11.2018).

d. In freier Beweiswürdigung geht das Bundesfinanzgericht daher davon aus, dass die ***1*** die Gärtnerei hinsichtlich der Geschäftstätigkeit und des Geschäftsmodells in vergleichbarer Weise geführt hat wie der Beschwerdeführer das Einzelunternehmen. Der Beschwerdeführer hat keine substantiierten Einwendungen erhoben, die geeignet sind, das Bundesfinanzgericht davon zu überzeugen, dass die ***1*** tatsächlich einer anderen Geschäftstätigkeit nachgegangen ist als das Einzelunternehmen des Beschwerdeführers.

Mangels Aufzeichnungen, die über die Geschäftstätigkeit des Gärtnereibetriebes des Beschwerdeführers Auskunft geben, da er diese seit vielen Jahren nicht geführt hat, erscheint es dem Bundesfinanzgericht zweckmäßig und zielführend, das Rechnungswesen des Nachfolgebetriebes des Einzelunternehmens für die Schätzung heranzuziehen, da keine anderen Unterlagen zur Verfügung stehen, die eine höhere Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit

für sich haben. Insbesondere die Summe der Beträge aus dem Lagerhauskalender, die der Beschwerdeführer hinsichtlich der Einnahmen für 2015 und davon abgeleitet für 2014 als realistisch ansieht, ist aus den in Punkt 1 genannten Gründen nicht plausibel.

Somit können die Bemessungsgrundlagen der ***1*** hinsichtlich Einnahmen und Ausgaben für die Schätzung der Bemessungsgrundlagen des Einzelunternehmens des Beschwerdeführers herangezogen werden. Allerdings sind die Bemessungsgrundlagen bei der ***1*** sowohl hinsichtlich Ausgaben als auch Vorsteuern um jene aus dem Betriebserwerb zu korrigieren.

e. Im Übrigen haben Abgabepflichtige gemäß § 126 BAO jene Aufzeichnungen zu führen, die nach Maßgabe der einzelnen Abgabenvorschriften zur Erfassung der abgabepflichtigen Tatbestände dienen, und gemäß § 132 BAO Bücher und Aufzeichnungen sowie die zu den Büchern und Aufzeichnungen gehörenden Belege sieben Jahre bzw. darüber hinaus solange aufzubewahren sind, als sie für die Abgabenerhebung betreffende anhängige Verfahren von Bedeutung sind. Werden derartige Grundaufzeichnungen nicht aufbewahrt bzw. können sie zur Feststellung von für die Abgabepflicht maßgeblichen Tatsachen nicht vorgelegt werden, hat der Abgabepflichtige das daraus resultierende abgabenrechtliche Risiko selbst zu tragen. Im Beschwerdefall wäre es Sache des Beschwerdeführers gewesen, den Anschein, der sich der Behörde aufgrund der Feststellungen im Rahmen der abgabenbehördlichen Prüfung bot, in nachvollziehbarer Weise zu widerlegen. Insbesondere wäre es dem Beschwerdeführer oblegen, durch geeignete Unterlagen den Nachweis zu erbringen, dass die Einnahmen bzw. Umsätze seiner Gärtnerei unter € 400.000,00 geblieben sind. Zur lückenlosen Erfassung seiner Einnahmen – und damit indirekt auch der Umsätze – wäre er auch bei Anwendung der Pauschalierung nach der LuF-PauschVO 2011 und der LuF-PauschVO 2015 – und damit indirekt auch bei Anwendung der Vorsteuerpauschalierung des § 22 UStG 1994 – verpflichtet gewesen.

Zudem behauptet der Beschwerdeführer nicht, dass das Kalenderjahr 2014 oder jenes 2015 ein „Ausreißerjahr“ hinsichtlich eines merklichen Abfalles oder einer eklatanten Zunahme der Einnahmen im Gegensatz zu 2016 bzw. 2017 gewesen wäre.

Im Gegenteil hatte die Zeugin ***5*** das Gefühl, dass das Geschäft während ihrer Beschäftigung beim Beschwerdeführer und der ***1*** rückläufig war, dass es aber kein Jahr gab, wo es einen großen Einbruch gegeben hätte (siehe Niederschrift über die Einvernahme der ***5*** vom 20.06.2023). Auch die Zeugin ***7*** gibt an, dass das Geschäft immer gleich gut gelaufen ist, erst in den letzten 3-4 Jahren (also nach den hier strittigen Zeiträumen) ist die Binderei weniger geworden (siehe Niederschrift über die Einvernahme der ***7*** vom 20.06.2023). Dies wird wiederum von der Ehegattin des Beschwerdeführers bestätigt (siehe Aktenvermerk des Finanzamtes vom 27.06.2023).

4. Die ***1*** hat im Zeitraum 04/2016 bis 03/2017 € 479.757,76 (inklusive Sicherheitszuschlag i.H.v. € 42.311,90) an Einnahmen erzielt. Es kann daher nicht als unrichtig

erkannt werden, wenn das Finanzamt die Einnahmen und Umsätze für die Kalenderjahre 2014 und 2015 aus dem Einzelunternehmen mit jeweils € 460.000,00 ansetzt.

Wenn der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers in der mündlichen Verhandlung vorbringt, es sei unzulässig, zur Schätzung der Einnahmen/Umsätze noch einen Sicherheitszuschlag zu verhängen und dabei auf das Erkenntnis des BFG vom 26. Juni 2023 zu RV/5101778/2019 verweist, so ist dem entgegenzuhalten, dass im hier streitgegenständlichen Fall nicht zusätzlich zur Schätzung der Einnahmen und Umsätze ein Sicherheitszuschlag verhängt wurde (vgl. VwGH 26.02.2004, 2003/16/0366). Vielmehr wurde der Sicherheitszuschlag bei der ***1*** aufgrund der in deren Büchern und Aufzeichnungen vorhandenen Mängel verhängt und wurden die um den Sicherheitszuschlag erhöhten Einnahmen/Umsätze als Vergleichswert für die Schätzung der Bemessungsgrundlagen beim Beschwerdeführer herangezogen. Insofern ist der Sachverhalt des hier anhängigen Falles nicht mit jenem vom steuerlichen Vertreter angeführten Fall vergleichbar.

Hinzukommt, dass nach den Angaben der Zeuginnen und der Ehegattin das Gärtnereigenschaft immer gleich gut gelaufen bzw. eher rückläufig gewesen sei. Auch vor diesem Hintergrund erscheint es sachgerecht, die Netto-Einnahmen bzw. Umsätze – in Anlehnung an jene der ***1*** – in beiden streitgegenständlichen Jahren mit € 460.000,00 anzusetzen.

5. a. An Ausgaben für Wareneinkauf hat die ***1*** im Zeitraum 04/2016 bis 03/2017 € 231.598,71 aufgewendet und werden diese – wie auch vom Finanzamt – beim Beschwerdeführer mit jeweils € 222.300,00 für 2014 und 2015 geschätzt.

Die Höhe des Wareneinsatzes entspricht auch in etwa der Hälfte des Umsatzes. Bei Gärtnern wird in der Regel von einem durchschnittlichen Rohaufschlag von 100 % ausgegangen, wobei hier verdorbene oder nur beschränkt verwendbare Ware bereits einkalkuliert ist (Twardoch/Wittmann/Frühwald, Bewertungsgesetz³⁰ § 30 Rz 89).

Im Übrigen wurden hinsichtlich der Höhe des Wareneinsatzes von den Parteien keine Einwendungen erhoben.

b. Die Löhne und Lohnnebenkosten betrugen im Kalenderjahr 2014 € 134.627,86 und im Kalenderjahr 2015 € 139.338,31, Das Finanzamt berücksichtigte bei der Schätzung Löhne i.H.v. € 134.600,00 (für 2014) und i.H.v. € 139.300,00 (siehe Erfolgsermittlung 2014 vom 24.06.2016, Einnahmen-Ausgaben-Rechnung 2015, siehe auch Beschwerde vom 28.02.2018). Diese Höhe wird vom Beschwerdeführer nicht bestritten, vielmehr geht auch der steuerliche Vertreter in der Beschwerde von Personalkosten in dieser Höhe aus.

c. Sozialversicherung wurde im Jahr 2014 laut den Angaben des steuerlichen Vertreters (in seiner Erfolgsermittlung 2014 vom 24.06.2016) i.H.v. € 10.958,80 bezahlt und vom Finanzamt bei der Schätzung mit € 11.000,00 berücksichtigt.

Die Sozialversicherung für 2015 wurde vom Finanzamt € 9.000,00 geschätzt. Dagegen hat der Beschwerdeführer keine Einwände erhoben und erscheint diese Höhe dem Bundesfinanzgericht sachgerecht.

d. Die sonstigen Ausgaben (etwa Betriebskosten, Miete, Versicherungen udgl.) betrugen bei der ***1*** in Vergleichszeitraum € 60.483,63. Das Finanzamt setzte dafür € 60.000,00 pro Kalenderjahr an, berücksichtigte jedoch nochmals € 10.000,00 pro Jahr für noch nicht enthaltene Ausgaben. Gegen die Schätzung der sonstigen Ausgaben in dieser Höhe brachte der Beschwerdeführer keine Einwendungen vor und werden diese daher vom Bundesfinanzgericht i.H.v. jeweils € 70.000,00 in die Schätzung übernommen.

Insgesamt sind dem Beschwerdeführer daher Betriebsausgaben i.H.v. € 437.900,00 im Kalenderjahr 2014 und € 440.600,00 im Kalenderjahr 2015 entstanden.

6. Von den von der ***1*** im Zeitraum 04/2016-03/2017 erzielten Umsätze i.H.v. € 479.757,55 entfielen € 44.195,32 auf den 20%igen Steuersatz, das entspricht einem Anteil von ca. 10 %, und die restlichen € 435.562,22 waren Umsätze mit dem ermäßigten Steuersatz von (ab 2016) 13%, somit ein Anteil von 90 %.

Legt man diese Grundlagen der Schätzung der Umsatzsteuerbemessungsgrundlagen in den beiden Streitjahren zugrunde, ergeben sich – bei einem Gesamtumsatz von € 460.000,00 – für beide Jahre jeweils Umsätze i.H.v. € 414.000,00, die mit Gegenständen erzielt wurden, die in § 10 Abs. 3 UStG 1994 iVm Z 2-5 der Anlage 2 idF vor StRefG 2015/2016 aufgezählt sind, und Umsätze i.H.v. € 46.000,00, die auf Gegenstände entfallen, die § 10 Abs. 1 UStG unterliegen.

7. Das Bundesfinanzgericht geht davon aus, dass dem Beschwerdeführer entsprechende Vorsteuern in Rechnung (§ 11 UStG 1994) gestellt wurden (vgl. VwGH 16.09.2015, Ra 2015/13/0018). Dies bestätigt der steuerliche Vertreter in der mündlichen Verhandlung vom 28. Juli 2023 und wird vom Finanzamt nicht bestritten. Es sind daher auch Vorsteuern zu schätzen.

Das Finanzamt hat die Vorsteuern der ***1*** i.H.v. € 16.216,73 als Vergleichswert herangezogen und Vorsteuern i.H.v. € 15.600,00 sowohl für das Jahr 2014 als auch für das Jahr 2015 geschätzt. Diese Schätzung erscheint dem Bundesfinanzgericht insofern als nicht plausibel, als der Beschwerdeführer zwar innergemeinschaftliche Erwerbe getätigt hat, der genaue Anteil dieser an den insgesamt vom Beschwerdeführer gekauften Waren konnte aber nicht festgestellt werden (siehe die Ausführungen oben). Trotzdem erscheint es dem Bundesfinanzgericht sachgerecht, die Vorsteuern auf die im Inland erworbenen Waren zu erhöhen, da offensichtlich der Anteil der innergemeinschaftlichen Erwerbe bei der ***1*** im Gegensatz zum Einzelunternehmen des Beschwerdeführers ein wesentlich geringerer war; die ***1*** hatte im Vergleichszeitraum 04/2016 bis 03/2017 mehr als 70 % des Wareneinsatzes in anderen EU-Staaten erworben und stehen den innergemeinschaftlichen Erwerben

entsprechende Vorsteuern gegenüber. Insgesamt ist der Wareneinsatz beim Beschwerdeführer aber in etwa gleich hoch wie bei der ***1***, wie sich auch aus den Aussagen der Zeuginnen ergibt, wenn sie angeben, dass sich das Angebot an Pflanzen während ihrer Beschäftigung nicht geändert hat.

Die Vorsteuern aus den innergemeinschaftlichen Erwerben betrugen bei der ***1*** im Vergleichszeitraum € 23.459,43. Da der Beschwerdeführer, als er die Gärtnerei noch als Einzelunternehmen betrieb, unzweifelhaft auch innergemeinschaftliche Erwerbe getätigt hatte, kann aber nicht dieser gesamte Vorsteuerbetrag den bisherig geschätzten Vorsteuern (aus Inlandseinkäufen) zugeschlagen werden und ist er somit zu adaptieren.

Aufgrund einer vorsichtigen (griffsweisen) Schätzung sieht das Bundesfinanzgericht somit insgesamt Vorsteuern (aus Inlandseinkäufen) i.H.v. € 25.000,00 in beiden Kalenderjahren als sachgerecht an, da Vorsteuern in dieser Höhe eine größere Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben als die vom Finanzamt berücksichtigten. Gegen eine Anpassung der Vorsteuern hat auch das Finanzamt keine Bedenken geäußert.

8. Betreffend die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung beantragt der steuerliche Vertreter in der Fortsetzung der mündlichen Verhandlung am 1. September 2023, die Einnahmen – wie auch für das Jahr 2016 beantragt – mit € 14.563,64 anzusetzen. Auf die Frage der Richterin in der mündlichen Verhandlung vom 1. September 2023, wie viele Wohnungen der Beschwerdeführer im Streitzeitraum vermietet hätte, es jedoch feststeht, dass er bis 2013 7 Wohnungen vermietet habe und 2016 nur mehr 3, antwortete er, dass er das nicht wisse.

In der Niederschrift zur Schlussbesprechung am 11. Dezember 2017 wird festgehalten, für die Prüfungsjahre 2014 und 2015 liege derselbe Sachverhalt vor wie bei der Vorprüfung (betreffend die Jahre 2011 bis 2013; siehe Niederschrift vom 11.12.2017, ABNr. ***9***).

Bei der hier zuständigen Richterin war auch noch zu GZ RV/5100226/2020 die Umsatzsteuer 2016 anhängig. Dort wurden vom steuerlichen Vertreter 3 Mietverträge vorgelegt. ***12***, wohnhaft in der ***10*** Top 1, zahlte im Streitzeitraum an Miete € 300,00 (exklusive Betriebskosten; siehe Mietvertrag vom 31.03.2010), ***13***, wohnhaft in der ***11*** Top 3, entrichtete € 336,00 (exklusive Betriebskosten; siehe Mietvertrag vom 22.10.2007) an Miete und ***14***, wohnhaft in der ***11*** Top 2, bezahlte € 335,00 Miete exklusive Betriebskosten und ist Mieter seit 1. Juli 2009 (siehe Mietvertrag vom 01.07.2009). Bereits daraus ergeben sich Nettomieteinnahmen i.H.v. € 10.592,73.

In den Streitjahren waren aber zumindest auch noch Top 2 der ***10*** und die Tops 1 und 4 der ***11*** teilweise vermietet (siehe Auskünfte des Zentralen Melderegisters für ***15*** (Top 2 von 01.09.2015 bis 30.09.2016), ***16*** (Top 2 von 25.03.2014 bis 30.09.2016) ***17*** (Top 2 von 23.01.2008 bis 15.05.2014) hinsichtlich der ***10*** und ***19*** (Top

1 von 05.01.2007 bis 18.02.2016) und ***18*** (Top 4 von 05.01.2007 bis 30.06.2015) hinsichtlich der ***11***; alle Abfragen des Zentralen Melderegisters vom 04.09.2023).

Bei insgesamt 6 vermieteten Objekten erscheint dem Bundesfinanzgericht die Schätzung der Nettomieteinnahmen (ohne Betriebskosten) i.H.v. € 18.000,00 als angemessen. Zudem hat der Beschwerdeführer nicht behauptet, von seinen Mietern im Streitzeitraum keine Miete erhalten zu haben.

Hinzukommt, dass die zum damaligen Zeitpunkt bevollmächtigten Vertreter die Einkünfte aus Vermietung für die Jahre 2014 und 2015 jeweils mit netto € 17.345,45 geschätzt haben (siehe Überschussrechnung V+V 2014 vom 24.06.2016 und Einnahmen-Ausgabenrechnung 2015).

Durch das Vorbringen einer lediglichen Vermutung, dass die Vermietungseinnahmen geringer gewesen seien als in den Vorjahren, hat der steuerliche Vertreter keine zielführenden Anhaltspunkte aufgezeigt, die geeignet sind, das Gericht davon zu überzeugen, dass die Schätzung der Einnahmen bzw. Umsätze mit € 18.000,00 als zu hoch erscheint.

Gleiches gilt für das Vorbringen des steuerlichen Vertreters, den Gewinn aus Vermietung und Verpachtung mit € 5.000,00 anzusetzen.

Hinzuweisen ist diesbezüglich nochmals darauf, dass jeder Schätzung eine gewisse Ungenauigkeit immanent ist.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung und teilweise Stattgabe)

3.1.1. Rechtslage

1. Besteht keine Buchführungspflicht und werden Bücher auch nicht freiwillig geführt, kann der Gewinn eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs betreffend das Kalenderjahr 2014 nach der 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), ermittelt werden (§ 1 Abs. 1 S 1 und § 15 LuF-PauschVO 2011).

Wurden in zwei aufeinander folgenden Kalenderjahren Umsätze im Sinne des § 125 der Bundesabgabenordnung - BAO, BGBl. Nr. 194/1961, von jeweils mehr als € 400.000,00 erzielt, kann gemäß § 1 Abs. 1a LuF-PauschVO 2011 mit Beginn des darauf zweitfolgenden Kalenderjahres der Gewinn des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes nicht mehr nach den

Bestimmungen dieser Verordnung ermittelt werden, es sei denn der Inhaber macht glaubhaft, dass die Umsatzgrenze nur vorübergehend und auf Grund besonderer Umstände überschritten worden ist und beantragt die weitere Anwendung dieser Verordnung. Der Gewinn eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes kann mit Beginn des darauf folgenden Kalenderjahres wieder nach den Bestimmungen dieser Verordnung ermittelt werden, wenn diese Umsatzgrenze in zwei aufeinanderfolgenden Kalenderjahren nicht überschritten wird. Die Umsatzgrenze stellt auf die Nettoumsätze (exklusive Umsatzsteuer) ab.

Nach § 5 Abs. 1 LuF-PauschVO 2011 ist der Gewinn aus Gartenbau (§ 49 Bewertungsgesetz 1955) durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zu ermitteln. Ausgangspunkt für die Gewinnermittlung bei der Teilpauschalierung sind immer die tatsächlichen Betriebseinnahmen (vgl. Jilch, Die Besteuerung pauschalierter Land- und Forstwirte (2022) S 427).

Die Betriebsausgaben sind gemäß § 5 Abs. 2 LuF-PauschVO 2011 mit einem Durchschnittssatz von 70% der Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) anzusetzen (Teilpauschalierung). Neben diesem Durchschnittssatz sind die Ausgaben für Löhne (einschließlich Lohnnebenkosten) als zusätzliche Betriebsausgaben zu berücksichtigen. Der Abzug der Betriebsausgaben darf nur bis zur Höhe der Betriebseinnahmen erfolgen.

Sind aber die Bestimmungen der LuF-PauschVO 2011 nicht anwendbar (und besteht auch keine Buchführungspflicht oder werden Bücher nicht freiwillig geführt), so ist die (teilweise) Pauschalierung der Betriebsausgaben nicht zulässig und der Gewinn mittels Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zu ermitteln.

2. Die Verordnung der Bundesministerin für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes aus Land- und Forstwirtschaft (Land- und Forstwirtschaft-Pauschalierungsverordnung 2015 (LuF-PauschVO 2015, BGBl. II Nr. 125/2013 idF BGBl. II Nr. 164/2014 und BGBl. II Nr. 559/2020) lautet auszugsweise:

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

1. dessen Einheitswert 130 000 Euro nicht übersteigt und
2. dessen Inhaber hinsichtlich dieses Betriebes nicht freiwillig Bücher führt und
3. die Anwendung der Verordnung nicht gemäß Abs. 1a ausgeschlossen ist.

Die Anwendung der Verordnung ist nur auf den gesamten land- und forstwirtschaftlichen Betrieb zulässig. Eine Anwendung auf bloß einzelne Betriebszweige oder einzelne betriebliche Teiltätigkeiten ist unzulässig.

(1a) Wurden in zwei aufeinander folgenden Kalenderjahren Umsätze iSd § 125 BAO von jeweils mehr als 400 000 Euro erzielt, kann mit Beginn des darauf zweitfolgenden Kalenderjahres der Gewinn des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes nicht mehr nach den Bestimmungen dieser Verordnung ermittelt werden, es sei denn der Inhaber macht glaubhaft, dass die

Umsatzgrenze nur vorübergehend und auf Grund besonderer Umstände überschritten worden ist und beantragt die weitere Anwendung dieser Verordnung. Der Gewinn eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes kann mit Beginn des darauf folgenden Kalenderjahres wieder nach den Bestimmungen dieser Verordnung ermittelt werden, wenn diese Umsatzgrenze in zwei aufeinanderfolgenden Kalenderjahren nicht überschritten wird. ...

§ 2. (1) Der Gewinn ist mittels eines Durchschnittssatzes von 42% vom maßgebenden Einheitswert (§ 1 Abs. 2) zu ermitteln (Grundbetrag), wenn

1. der maßgebende Einheitswert des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes 75 000 Euro nicht übersteigt und
 2. die selbst bewirtschaftete reduzierte landwirtschaftliche Nutzfläche (§ 30 Abs. 6 des Bewertungsgesetzes 1955 – BewG. 1955, BGBl. Nr. 148, in der jeweils geltenden Fassung) 60 Hektar nicht übersteigt und
 3. die Zahl der tatsächlich erzeugten oder gehaltenen Vieheinheiten 120 nicht übersteigt.
- Soweit die §§ 3 bis 7 Abweichendes bestimmen, die sozialversicherungsrechtliche Beitragsgrundlagenoption gemäß § 23 Abs. 1a BSVG oder die Option gemäß Abs. 3 ausgeübt wird, kommt die Anwendung dieses Durchschnittssatzes nicht in Betracht. ...

(3) Liegen die Voraussetzungen des Abs. 1 vor und wird die sozialversicherungsrechtliche Beitragsgrundlagenoption gemäß § 23 Abs. 1a BSVG nicht ausgeübt, kann der Gewinn auf Antrag gemäß den §§ 9 bis 14 ermittelt werden. Eine erneute Gewinnermittlung gemäß den §§ 2 bis 7 dieser Verordnung oder entsprechender Bestimmungen einer dieser Verordnung nachfolgenden Pauschalierungsverordnung ist frühestens nach Ablauf von fünf Kalenderjahren zulässig. ...

§ 5. (1) Der Gewinn aus Gartenbau (§ 49 BewG. 1955) ist durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zu ermitteln.

(2) Die Betriebsausgaben sind mit einem Durchschnittssatz von 70% der Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) anzusetzen. Neben diesem Durchschnittssatz sind die Ausgaben für Löhne (einschließlich Lohnnebenkosten) als zusätzliche Betriebsausgaben zu berücksichtigen. Der Abzug der Betriebsausgaben darf nur bis zur Höhe der Betriebseinnahmen erfolgen. ...

§ 12. Die Betriebsausgaben aus Gartenbau (§ 49 BewG. 1955) sind unter sinngemäßer Anwendung des § 5 Abs. 2 zu berechnen. ...

§ 15. (1) Die sich nach den Bestimmungen der §§ 1 bis 7 oder 9 bis 14 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 BewG. 1955 nicht zum Einheitswert gehörenden Wirtschaftsgütern zu erhöhen, sofern

diese Einkünfte nicht gemäß § 97 Abs. 1 EStG 1988 als endbesteuert behandelt werden. Der gesonderte Ansatz dieser durch die Pauschalierung nicht erfassten Vorgänge darf in jedem einzelnen Fall zu keinem Verlust führen.

(2) Der sich nach Zurechnung gemäß Abs. 1 ergebende Betrag ist um den Wert der Ausgedingelasten (Geld- und Sachleistungen), um Beiträge, die an die Sozialversicherungsanstalt der Bauern entrichtet wurden, um bezahlte Schuldzinsen und um bezahlte Pachtzinse zu vermindern, wobei der Abzug der bezahlten Pachtzinse 25% des auf die zugepachteten Flächen entfallenden Einheitswertes nicht übersteigen darf. Durch den Abzug dieser gewinnmindernden Beträge darf insgesamt kein Verlust entstehen.“

Die Teilpauschalierung nach §§ 9 ff LuF-PauschVO 2015 ist eine vereinfachte Einnahmen-Ausgaben-Rechnung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988. Bei der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 sind Einnahmen und Ausgaben im Zeitpunkt des jeweiligen Zuflusses oder Abflusses gemäß § 19 EStG 1988 gewinnwirksam.

Wird keine der Anwendungsgrenzen des § 2 Abs. 1 LuF-PauschVO 2015 überschritten, kann freiwillig der Gewinn nach der Methode der Teilpauschalierung ermittelt werden (Teilpauschalierungsoption gemäß § 2 Abs. 3 LuF-PauschVO).

Die Betriebseinnahmen sind in der tatsächlichen Höhe zu erfassen, die Betriebsausgaben sind, wenn die Möglichkeit der Teilpauschalierung in Anspruch genommen werden kann, mit einem Durchschnittssatz von 70% der diesen Betriebsausgaben gegenüberstehenden Betriebseinnahmen (inklusive Umsatzsteuer) pauschaliert. Ansonsten sind die tatsächlichen Betriebsausgaben den Betriebseinnahmen gegenüberzustellen.

3. Gemäß § 22 Abs. 1 UStG 1994 idF vor BBG 2014, BGBl I Nr. 40/2014 wird bei nichtbuchführungspflichtigen Unternehmern, die Umsätze im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes ausführen, 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.

Im Rahmen der Pauschalierung nach § 22 Abs. 1 UStG 1994 kommt es daher zu keiner exakten Erfassung der Vorsteuern, sondern stets zu einer fiktiven Bemessung der Vorsteuern in Höhe der Steuerschuld für die Umsätze im Rahmen nichtbuchführungspflichtiger land- und forstwirtschaftlicher Betriebe (VwGH 17.10.2017, Ra 2016/15/0029).

Durch das BBG 2014 wurde im Abs. 1 die Umsatzgrenze von € 400.000,00 eingeführt und Abs. 1a eingefügt: „Für die Ermittlung der Umsatzgrenze von 400 000 Euro nach Abs. 1 und den

Zeitpunkt des Eintritts der aus Über- oder Unterschreiten der Umsatzgrenze resultierenden umsatzsteuerlichen Folgen ist § 125 BAO sinngemäß anzuwenden.“ Diese Regelung tritt mit 1. Jänner 2015 in Kraft (§ 28 Abs. 41 UStG 1994).

§ 22 UStG 1994 regelt die Umsatzbesteuerung des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes abschließend. Die übrigen Vorschriften des UStG 1994 sind nur anzuwenden, wenn dies im § 22 UStG 1994 ausdrücklich vorgesehen ist. Für den pauschalierten Betrieb sind daher weder Aufzeichnungen (im Sinne des § 18 UStG 1994) zu führen, noch Voranmeldungen und Jahreserklärungen abzugeben und Umsatzsteuerzahlungen zu entrichten. Dies gilt jedoch ua. nicht für innergemeinschaftliche Erwerbe. Im Falle von innergemeinschaftlichen Lieferungen muss der pauschalierte Land- und Forstwirt Aufzeichnungen führen und zudem Zusammenfassende Meldungen abgeben (Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer - UStG 1994, Anm. 20 und 23/3 zu § 22).

Anwendbar ist § 11 UStG 1994 (Rechnungslegung). Daher ist von den ausgestellten Rechnungen für steuerpflichtige Lieferungen und sonstige Leistungen eine Durchschrift oder Abschrift anzufertigen und sieben Jahre aufzubewahren (§ 11 Abs. 2 UStG 1994; Ruppe/Achatz, Umsatzsteuergesetz - Kommentar, 5. Auflage, Tz 38 zu § 22).

§ 22 UStG 1994 ist nicht anwendbar, wenn ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb die Umsatzgrenze von jeweils € 400.000,00 in zwei aufeinanderfolgenden Kalenderjahren überstiegen hat. Die Pauschalierungsmöglichkeit entfällt dann mit dem Beginn des zweitfolgenden Kalenderjahres. Die Toleranzregel des § 125 Abs 4 BAO ist anwendbar (vgl. Ruppe/Achatz, Umsatzsteuergesetz - Kommentar, 5. Auflage, Tz 12 zu § 22). Wenn die Grenze in zwei aufeinander folgenden Kalenderjahren nicht überschritten wird, kann die Pauschalierung mit Beginn des Folgejahres wieder in Anspruch genommen werden.

4. Die Steuer beträgt für jeden steuerpflichtigen Umsatz gemäß § 10 UStG 1994 20 % der Bemessungsgrundlage.

Der Steuersatz ermäßigte sich gemäß § 10 Abs. 2 UStG 1994 iVm Z 7-10 der Anlage 1 idF vor dem StRefG 2015/2016, BGBl I Nr. 118/2015, auf 10 % für Bulben, Zwiebeln, Knollen, Wurzelknollen und Wurzelstöcke, ruhend, im Wachstum oder in Blüte; Zichorienpflanzen und -wurzeln (ausgenommen Zichorienwurzeln der Position 1212) (Position 0601 der Kombinierten Nomenklatur), andere lebende Pflanzen (einschließlich ihrer Wurzeln), Stecklinge und Pfropfreiser; Pilzmycel (Position 0602 der Kombinierten Nomenklatur), Blumen und Blüten sowie deren Knospen, geschnitten, zu Binde- oder Zierzwecken, frisch (aus Position 0603 der Kombinierten Nomenklatur), Blattwerk, Blätter, Zweige und andere Pflanzenteile, ohne Blüten und Blütenknospen, sowie Gräser, Moose und Flechten, zu Binde- oder Zierzwecken, frisch (Unterposition 0604 20 der Kombinierten Nomenklatur).

Dem ermäßigten Steuersatz von 10 % unterliegen auch die Vermietung und die Nutzungsüberlassung von Grundstücken für Wohnzwecke (§ 10 Abs. 2 Z 3 lit a UStG 1994)

5. Soweit sich eine Verpflichtung zur Buchführung nicht schon aus § 124 ergibt, sind Unternehmer für einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb oder wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (§ 31),

a) dessen Umsatz in zwei aufeinander folgenden Kalenderjahren jeweils 400 000 Euro überstiegen hat, oder

b) dessen Wert zum 1. Jänner eines Jahres 150 000 Euro überstiegen hat, verpflichtet, für Zwecke der Erhebung der Abgaben vom Einkommen Bücher zu führen und auf Grund jährlicher Bestandsaufnahmen regelmäßig Abschlüsse zu machen (§ 125 Abs. 1 Satz 1 BAO idF BGBl I Nr. 112/2012; gültig bis 12.06.2014).

Sind die Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a erfüllt, so tritt die Verpflichtung nach Abs. 1 mit Beginn des darauf zweitfolgenden Kalenderjahres ein, sofern sie nicht gemäß Abs. 4 aufgehoben wird. Eine nach Abs. 1 lit. a eingetretene Verpflichtung erlischt, wenn die dort genannte Grenze in zwei aufeinanderfolgenden Kalenderjahren nicht überschritten wird, mit Beginn des darauffolgenden Kalenderjahres (§ 125 Abs. 2 BAO).

Macht der Unternehmer glaubhaft, dass die Grenzen des Abs. 1 lit. a oder lit. b nur vorübergehend und auf Grund besonderer Umstände überschritten worden sind, so hat das Finanzamt auf Antrag eine nach Abs. 2 oder 3 eingetretene Verpflichtung aufzuheben (§ 125 Abs. 4 BAO).

6. § 131 Abs. 1 Z 1 bis 6 BAO enthält (Soll-)Vorschriften, die für alle auf Grund von Abgabenvorschriften zu führenden Bücher und Aufzeichnungen sowie für freiwillig geführte Bücher gelten. Ihre Verletzung ist zwar nicht als Finanzordnungswidrigkeit strafbar, sie ist allerdings dennoch nicht sanktionslos (insbesondere im Hinblick auf § 184 iVm. § 163 BAO).

Nach § 131 Z 2 BAO idF AbgVRefG, BGBl I Nr. 20/2009, sollen alle Bareingänge und Barausgänge in den Büchern oder in den Büchern zu Grunde liegenden Grundaufzeichnungen täglich einzeln festgehalten werden, soweit nach den §§ 124 oder 125 BAO eine Verpflichtung zur Führung von Büchern besteht oder soweit ohne gesetzliche Verpflichtung Bücher geführt werden. Abgabepflichtige, die gemäß § 126 Abs 2 verpflichtet sind, ihre Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben aufzuzeichnen, sollen alle Bareinnahmen und Barausgaben einzeln festhalten. Die Eintragungen sollen der Zeitfolge nach geordnet, vollständig, richtig und zeitgerecht vorgenommen werden. Bareingänge und Barausgänge sind täglich festzuhalten ("Grundlagensicherung").

Gemäß § 3 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen zur vereinfachten Losungsermittlung bei Bareingängen und Barausgängen (Barbewegungs-VO), BGBl II Nr 441/2006, können bei Vorliegen der Berechtigung zur vereinfachten Losungsermittlung die

gesamten Bareingänge eines Tages durch Rückrechnung aus dem ausgezahlten End- und Anfangsbestand ermittelt werden. Die Ermittlung der Tageslosung durch Rückrechnung muss nachvollziehbar sein (Kassabericht) und hat spätestens zu Beginn des nächstfolgenden Arbeitstages zu erfolgen. Die Rückrechnung hat für jede Kassa gesondert zu erfolgen.

Die vereinfachte Losungsermittlung kann gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 Barbewegungs-VO unter folgenden Voraussetzungen ab Beginn eines Wirtschaftsjahres für einen Betrieb oder wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb in Anspruch genommen werden:

1. Die Umsätze für den einzelnen Betrieb oder einzelnen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb haben in den beiden unmittelbar vorangegangenen Wirtschaftsjahren den Betrag von 150.000 Euro nicht überschritten. Als Umsätze gelten solche im Sinne des § 125 Abs. 1 Unterabs. 2 BAO.
2. Für die Dauer der Inanspruchnahme der Barbewegungs-VO werden über die Bareingänge keine Einzelaufzeichnungen geführt, die eine Losungsermittlung ermöglichen.

7. Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese gemäß § 184 Abs. 1 BAO zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Nach Abs. 2 ist insbesondere dann zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind.

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

Die Schätzungsbefugnis erstreckt sich neben dem Sachverhalt der Höhe nach auf den Sachverhalt dem Grunde nach. Dem Wesen nach ist die Schätzung ein Beweisverfahren, bei dem der Sachverhalt unter Zuhilfenahme mittelbarer Beweise (indirekte Beweisführung) ermittelt wird (Ritz/Koran, BAO⁷ § 184 Rz 1).

Bei einer Globalschätzung (Vollschätzung) wird die Bemessungsgrundlage einer Abgabe geschätzt.

Eine Schätzung von Vorsteuern kommt nach der Judikatur in Betracht, wenn als erwiesen angenommen werden kann, dass dem Unternehmer entsprechende Vorsteuern in Rechnung (§ 11 UStG 1994) gestellt wurden (VwGH 30.05.2001, 98/13/0033).

Ziel der Schätzung ist, den wahren Besteuerungsgrundlagen (den tatsächlichen Gegebenheiten) möglichst nahe zu kommen (VwGH 11.06.2021, Ro 2020/13/0005). Es sind somit diejenigen Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, welche die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben.

Jeder Schätzung ist eine gewisse Ungenauigkeit immanent (VwGH 23.04.2014, Ro 2014/13/0022). Wer zur Schätzung Anlass gibt und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen (VwGH 11.06.2021, Ro 2020/13/0005).

8. Es obliegt dem Abgabepflichtigen, der eine abgabenrechtliche Begünstigung in Anspruch nimmt, das Vorliegen der dafür erforderlichen Voraussetzungen darzulegen (vgl. VwGH 25.06.2007, 2006/14/0050, und VwGH 18.09.1987, 86/17/0110). Dass die land- und forstwirtschaftliche Pauschalierung eine solche Begünstigung darstellt, ist im Beschwerdefall augenscheinlich.

3.1.2. Einkommensteuer 2014 und 2015

1. Im Kalenderjahr 2011 erzielte der Beschwerdeführer aus seinem Gärtnereibetrieb Nettoumsätze i.H.v. € 460.000,00, im Kalenderjahr 2012 i.H.v. € 467.000,00 und im Kalenderjahr 2013 i.H.v. € 330.000,00. Der Gewinn der Gärtnerei kann für das Kalenderjahr 2014 daher nicht – wie in der Einkommensteuererklärung 2014 beantragt – pauschal (Betriebsausgabenpauschalierung) ermittelt werden, da die Umsatzgrenze nicht in zwei aufeinanderfolgenden Kalenderjahren unter dem maßgeblichen Betrag von € 400.000,00 geblieben ist. Der Gewinn ist somit durch (vollständige) Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zu ermitteln.

Mit Schreiben vom 27. Juli 2023 hat der steuerliche Vertreter beim Finanzamt einen Antrag gemäß § 125 Abs. 4 BAO auf Aufhebung der Verpflichtung zur Buchführung ab 1. Jänner 2014 eingebracht. Dieser Antrag wurde dem Bundesfinanzgericht in der mündlichen Verhandlung am 28. Juli 2023 zur Kenntnis gebracht. Unstrittig ist, dass für die Erledigung des Antrages das Finanzamt zuständig ist. Für den Fall der positiven Erledigung dieses Antrages wäre die Betriebsausgabenpauschalierung anwendbar. Allerdings entfaltet dieser Antrag keine aufschiebende Wirkung und hat das Bundesfinanzgericht seiner Entscheidung die Sach- und Rechtslage zum Zeitpunkt der Entscheidung zugrunde zu legen. Da die Verpflichtung zur Buchführung derzeit nicht aufgehoben ist, kann der Gewinn somit nicht mittels Betriebsausgabenpauschalierung ermittelt werden.

Hingewiesen wird dennoch darauf, dass im vorliegenden Fall nicht von einem bloß vorübergehenden Überschreiten der Umsatzgrenze von € 400.000,00 ausgegangen werden kann, da der Beschwerdeführer diese zumindest seit dem Jahr 2008 laufend überschritten hat (ausgenommen das Jahr 2013, in dem diese Grenze nicht überschritten wurde; siehe Formulare Komb 25 für die Jahre 2008 bis 2013). Im Übrigen hat der steuerliche Vertreter keinerlei Angaben darüber gemacht, warum das Überschreiten der Umsatzgrenze auf besondere Umstände zurückzuführen gewesen wäre; nach § 1 Abs. 1a LuF-PauschVO 2011

muss aber die Umsatzgrenze nicht nur vorübergehend, sondern zusätzlich auf Grund besonderer Umstände überschritten worden sein. Im Antrag wurden diese Umstände lediglich behauptet. Bei abgabenrechtlichen Begünstigungen wie der hier vorliegenden wäre es aber dem Antragsteller oblegen, das Vorliegen der erforderlichen Voraussetzungen darzulegen. Zudem kann nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes eine Aufhebung der Buchführungspflicht – der der Beschwerdeführer ohnehin nicht nachgekommen ist – nur für die Zukunft beantragt werden, die Verpflichtung kann jedoch nicht durch Antrag rückwirkend wegfallen; dies würde dem Sinn der Bestimmung widersprechen.

Hinsichtlich der Schätzungsberechtigung wird auf die Ausführungen in der Beweiswürdigung verwiesen. Hinsichtlich der Bemessungsgrundlagen wird auf die Feststellungen im Sachverhalt verwiesen. Demnach erzielte der Beschwerdeführer im Kalenderjahr 2014 Nettoeinnahmen i.H.v. € 460.000,00. An Ausgaben sind € 437.900,00 anzusetzen und ergibt sich daraus für 2014 ein Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft i.H.v. € 22.100,00. Die Vermietungseinkünfte betragen € 18.000,00 und ergibt sich ein Gewinn i.H.v. € 8.433,14.

3. Da die Nettoeinnahmen des Gärtnereibetriebes auch im Jahr 2014 nicht unter der € 400.000,00-Grenze waren, kann der Beschwerdeführer auch den Gewinn für das Kalenderjahr 2015 nicht nach der LuF-PauschVO 2015 ermitteln (Betriebsausgabenpauschalierung). Somit wären die tatsächlichen Betriebsausgaben anzusetzen. Die obigen Ausführungen zum Antrag gemäß § 125 Abs. 4 BAO gelten auch für das Jahr 2015 und die LuF-PauschVO 2015 (vgl. § 1 Abs. 1a).

Da der Beschwerdeführer keine Belege und Aufzeichnungen seiner Ausgaben vorgelegt hat, waren diese durch das Bundesfinanzgericht zu schätzen (siehe Ausführungen in der Beweiswürdigung).

Das Bundesfinanzgericht hat an Sachverhalt festgestellt, dass der Beschwerdeführer im Jahr 2015 Nettoeinnahmen i.H.v. € 460.000,00 erzielt hat und diesen Betriebsausgaben i.H.v. € 440.600,00 gegenüberstehen. Daraus resultiert ein Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft i.H.v. € 19.400,00. Die Vermietungseinkünfte betragen € 18.000,00 und ergibt sich ein Gewinn i.H.v. € 8.433,14.

3.1.3. Umsatzsteuer 2014 und 2015

1. Zwar ist der Beschwerdeführer im Kalenderjahr 2013 mit seinem Gärtnereibetrieb unter der Umsatzgrenze von € 400.000,00 geblieben, allerdings hat er diese in den Kalenderjahren 2011 und 2012 überstiegen. Somit kann er im Kalenderjahr 2014 nicht von der Vorsteuerpauschalierungsmöglichkeit des § 22 UStG 1994 Gebrauch machen.

Würde das Finanzamt den vom steuerlichen Vertreter gestellten Antrag gemäß § 125 Abs. 4 BAO positiv erledigen und die Verpflichtung zur Buchführung aufheben, könnte der Beschwerdeführer die Vorsteuerpauschalierung anwenden. Aber auch hier gilt, dass dem Antrag keine aufschiebende Wirkung zukommt und das Bundesfinanzgericht seinem Erkenntnis die Sach- und Rechtslage zum Zeitpunkt der Entscheidung zugrunde zu legen hat. Da diese Verpflichtung nicht aufgehoben ist, kann der Beschwerdeführer von der Vorsteuerpauschalierungsmöglichkeit keinen Gebrauch machen.

Die Schätzung hat ergeben, dass der Beschwerdeführer im Jahr 2014 20%ige Umsätze i.H.v. € 46.000,00 und 10%ige Umsätze i.H.v. € 414.000,00 getätigt hat und ihm Vorsteuern i.H.v. € 25.000,00 zustehen. Hinzu kommen noch die Vermietungsumsätze i.H.v. € 18.000,00 (10 % Umsatzsteuer).

2. Da der Beschwerdeführer im Jahr 2013 zwar Umsätze unter, jedoch im Jahr 2014 Umsätze über € 400.000,00 aus dem Gärtnereibetrieb erzielt hat, kann er auch im Kalenderjahr 2015 nicht von der Vorsteuerpauschalierungsmöglichkeit des § 22 UStG 1994 Gebrauch machen.

Die geschätzten 20%igen Umsätze betragen daher wiederum € 46.000,00 und die 10%igen € 414.000,00, denen Vorsteuern i.H.v. € 25.000,00 gegenüberstehen. Hinzu kommen auch hier noch die Vermietungsumsätze i.H.v. € 18.000,00 (10 % Umsatzsteuer).

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.

Eine Revision ist nicht zulässig, da es sich ausschließlich um die Beantwortung von Tatfragen handelt und die zugrunde liegenden Rechtsfragen durch die Rechtsprechung des VwGH und das Gesetz ausreichend beantwortet sind.

Linz, am 4. September 2023