

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Ansgar Unterberger in der Beschwerdesache Bf, BfAdr, vertreten durch Sadleder & Partner Steuerberatungs GmbH, Linzer Straße 63, 4502 St.Marien, und Sadleder & Partner Steuerberatungs GmbH, Linzer Straße 63, 4502 St.Marien, über die Beschwerde vom 24. Juni 2019 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 21. Mai 2019 betreffend Wiederaufnahme der Verfahren Einkommensteuer 2012 bis 2015 und Wiederaufnahme der Verfahren Umsatzsteuer 2012 bis 2015 sowie Sachbescheid Einkommensteuer 2016, Steuernummer BfStNr zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren Einkommensteuer 2012 bis 2014 und Umsatzsteuer 2012 bis 2014 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

II. Der Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren Einkommensteuer 2015 und Umsatzsteuer 2015 wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

Hinsichtlich des Sachbescheides Umsatzsteuer 2015 erfolgte bereits eine Gegenstandsloserklärung gem. § 256 Abs. 3 BAO. Hinsichtlich des Sachbescheides Einkommensteuer 2015 siehe Spruchpunkt V.

III. Der Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer 2016 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe dem als Beilage 1 angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Zusätzlich ergeht der

## **BESCHLUSS**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Ansgar Unterberger in der Beschwerdesache Bf, BfAdr vertreten durch Sadleder & Partner Steuerberatungs GmbH, Linzer Straße 63, 4502 St.Marien, betreffend Beschwerde vom 24. Juni 2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 21. Mai 2019 betreffend Einkommensteuer 2015, Steuernummer BfStNr, beschlossen:

V. Die Beschwerde vom 24. Juni 2019 wird gemäß § 261 Abs. 2 BAO als gegenstandslos erklärt.

Das Beschwerdeverfahren wird eingestellt.

VI. Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 iVm Abs. 9 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## **Entscheidungsgründe**

### **Zu Spruchpunkt V. (Beschluss gem. § 261 Abs. 2 BAO: Gegenstandsloserklärung ESt 2015)**

Mit Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 21. Mai 2019 wurde das Verfahren betreffend Einkommensteuer 2015 wieder aufgenommen und mit Bescheid vom selben Tag die Einkommensteuer 2015 neu festgesetzt.

Dagegen wurde fristgerecht mit Eingabe vom 24. Juni 2019 Beschwerde eingebracht.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 14.12.2020 hat das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Dagegen wurde mit Eingabe vom 19.1.2021 fristgerecht ein Vorlageantrag eingebracht.

Mit dem oben angeführten Erkenntnis (Spruchpunkt II.) wurde der Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens Einkommensteuer 2015 ersatzlos aufgehoben.

§ 261 Abs. 2 BAO ordnet an: Wird einer Bescheidbeschwerde gegen einen gemäß § 299 Abs. 1 oder § 300 Abs. 1 aufhebenden Bescheid oder gegen einen die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid (§ 307 Abs. 1) entsprochen, so ist eine gegen den den aufgehobenen Bescheid ersetzenden Bescheid (§ 299 Abs. 2 bzw. § 300 Abs. 3)

oder eine gegen die Sachentscheidung (§ 307 Abs. 1) gerichtete Bescheidbeschwerde mit Beschwerdeverentscheidung (§ 262) oder mit Beschluss (§ 278) als gegenstandslos zu erklären.

Nach Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides ESt 2015 ist somit der Sachbescheid ESt 2015 gem. § 261 Abs. 2 BAO mit Beschluss als gegenstandslos zu erklären.

## **Zu Spruchpunkt VI. Zur Unzulässigkeit der Revision gegen den Beschluss gem. § 261 Abs. 2 BAO**

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

Die Gegenstandsloserklärung ergibt sich schon aus dem Gesetzestext, sodass eine Revision nicht zuzulassen war.

## **Zu den Spruchpunkten I. bis III. (Abweisung WA ESt und USt 2012 bis 2014; Aufhebung WA ESt und USt 2015; Abänderung ESt 2016)**

### **I. Erläuternde Vorbemerkungen**

Trotz der Zurücknahme der Beschwerden gegen die Sachbescheide (ESt 2012 bis 2014 und USt 2012 bis 2016) und die diesbezüglich eingetretene Rechtskraft muss auf die materiellrechtlich strittigen Fragen eingegangen werden. Sowohl die Wiederaufnahmebescheide als auch die Sachbescheide sind selbständig anfechtbar. Hinsichtlich der noch offenen Beschwerden gegen die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme hat das BFG in der Sache zu entscheiden und somit festzustellen, ob die vom Finanzamt angeführten Wiederaufnahmegründe (die neuen Tatsachen oder Beweismittel) vorliegen und diese bei Kenntnis im (wieder aufgenommenen) Erstverfahren einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätten. Letzteres trifft nur zu, wenn die vom Finanzamt angeführten Wiederaufnahmegründe in materiellrechtlicher Hinsicht in einer ex ante Betrachtung zu anders lautenden Bescheiden führen können. Daran ändert auch die bereits tatsächlich eingetretene Rechtskraft der erlassenen im Spruch anders lautenden Bescheide nichts. Hinsichtlich der Wiederaufnahmebescheide ESt und USt 2015 kam das BFG zu dem Ergebnis, dass diese ersatzlos aufzuheben sind und somit die Verfahren gemäß § 307 Abs. 3 BAO wieder in die Lage zurücktreten, in der sie sich vor seiner Wiederaufnahme befunden haben. Die diesbezüglichen rechtskräftigen neuen Sachbescheide scheiden somit ex lege aus dem Rechtsbestand aus und die alten Sachbescheide leben wieder auf.

In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass im Bericht, in der Niederschrift und im Besprechungsprogramm sowie in den Bescheiden infolge der Vermischung von Netto- und Bruttozahlen (teilweise mit 12%, teilweise mit 10% dargestellt) und erfolgten Rundungen die einzelnen Bemessungsgrundlagen im Detail nicht einfach nachvollziehbar sind. Die detaillierte Nachvollziehbarkeit und Darstellung kann aus den oben angeführten Gründen auch unterbleiben, weil es keinesfalls zu neuen oder abzuändernden Bescheiden kommen wird. Für das offene Verfahren betreffend ESt 2016 gibt es eine von den Parteien einvernehmliche Ermittlung der Bemessungsgrundlagen. Für die Beurteilung der (Un-)Rechtmäßigkeit der Wiederaufnahmen genügt eine grobe Darstellung der nach Ansicht des BFG neu hervorgekommenen Tatsachen und deren Relevanz zur Erlassung von im Spruch anders lautender Bescheide.

Entscheidend ist somit hinsichtlich der Beschwerden gegen die Wiederaufnahmebescheide nur, ob der Bf infolge der laut Finanzamt neu hervorgekommenen Umsätze in den Jahren 2012 bis 2015 nicht von der luf Pauschalierung Gebrauch machen kann, für den Bf eine Gewinnermittlungspflicht und Pflicht zur Ermittlung einer USt-Zahllast entstanden ist und sich daher im Ergebnis aufgrund der neu hervorgekommenen Tatsachen und den weiteren Erhebungsergebnissen eine Schätzungsberechtigung und im Spruch anders lautende Bescheide ergeben haben. Dies ist -wie zu zeigen sein wird- in den Jahren 2012 bis 2014 der Fall, weil das Einzelunternehmen des Bf in diesem Zeitraum jedenfalls ein Gewerbebetrieb war und so nicht berechtigt war, seinen Gewinn und die Umsatzsteuer-Zahllast pauschaliert zu ermitteln.

Da das BFG sowohl das Vorliegen der Wiederaufnahmegründe, die Eignung dieser Gründe zur Erlassung inhaltlich abgeänderter Bescheide und die formal rechtmäßige Wiederaufnahme der Verfahren zu prüfen hat, ist trotz Rechtskraft der Sachbescheide das gesamte Verfahren und bisherige Parteivorbringen zu den formal- und materiellrechtlichen Fragen darzustellen und zu würdigen.

#### Unstrittige Vorgeschichte

Bf (in der Folge: Beschwerdeführer: Bf) ermittelte seine als Einkünfte aus Land und Forstwirtschaft (in der Folge: LuF bzw. luf) behandelten Einkünfte in den Jahren 2011 bis 2014 im Wege der luf Vollpauschalierung mit € 0,00 und 2015 mit € 8.167,93. Der Einheitswert der bewirtschafteten Liegenschaft beträgt € 72.200,00 (davon 50% von der Gattin zugepachtet). Seit August 2012 betreibt der Bf den gegenständlichen Betrieb als Einzelunternehmer, bis dahin wurde der Betrieb vom Bf und seiner Gattin in Form einer GesbR (GesbR; aufgetreten als GGesbR; in der Folge: GesbR) betrieben. Anhand von Kontrollmitteilungen wurde festgestellt, dass der Bf ab August 2012 (bzw im Jahr 2011 und bis Juli 2012 die GesbR) Salate an näher bezeichnete Lebensmittelketten (10%ige Umsätze) lieferte und weitere 20%ige Umsätze tätigte. Das Finanzamt setzte ursprünglich hinsichtlich der 10%igen Brutto-Handelsumsätze einen Sicherheitszuschlag in Höhe von 20% fest, „um die Unsicherheiten im Erlösbereich

abzudecken“ (in der BVE dann auf 10% vermindert). Von den Nettoeinnahmen wurden analog zur LuF Teilpauschalierung zunächst 70% als Betriebsausgaben pauschal geschätzt (in der BVE dann auf 90% erhöht). Nach den Ausführungen in der Niederschrift hätten mangels Nachweisen nicht höhere Betriebsausgaben berücksichtigt werden können. Die Umsätze und Erlöse 2016 wurden gem. § 184 BAO geschätzt (auch hier wurde ein 20%iger SZ angesetzt). Für das Jahr 2012 wurden beim Bf fünf Zwölftel des Gesamtbetrages zum Ansatz gebracht, der Rest (für die Monate Jänner bis Juli) bei der GesbR. Während im Betriebsprüfungsbericht die hier strittigen Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb bezeichnet wurden, scheinen sie in den Bescheiden als Einkünfte aus LuF auf. Weiters ist anzumerken, dass laut Bescheiden in den einzelnen Jahren hohe Verlustanteile zu berücksichtigen waren, wobei diese bis 2014 als Verluste aus Vermietung und Verpachtung und ab 2015 als solche aus Gewerbebetrieb ausgewiesen sind. Ab 2014 wurde der Großteil des Salathandels zunehmend an die im Jahr 2014 gegründete neue Handels GesbR ausgelagert.

Umsatzsteuerlich fakturierte der Bf seine Ausgangsumsätze mit 12% Umsatzsteuer. Diese wurde aber nicht abgeführt, weil der Bf die angefallenen Vorsteuern nach der Pauschalierungsvorschrift des § 22 UStG 1994 in gleicher Höhe annahm. Die Höhe der festgestellten tatsächlichen Umsätze und Erlöse ist unstrittig. Ungewiss ist, ob es weitere Umsätze gab.

#### Zum Streitpunkt

Strittig war im behördlichen Verfahren im Wesentlichen, ab wann für den Bf (in der Annahme des Vorliegens von Einkünften aus LuF) die Buchführungspflicht nach § 125 BAO greift. Hinsichtlich dieses Zeitpunktes ist zwischen den Parteien sachverhaltsmäßig strittig, ob mit Ende Juli 2012 die vom Bf und dessen Gattin gebildete GesbR durch Ausscheiden der Gattin ihre Tätigkeit einstellte, ihre Existenz beendete und der Bf als die Tätigkeit alleine fortsetzender Einzelunternehmer Gesamtrechtsnachfolger der GesbR ist oder die GesbR weiterhin fortbestand und der Bf ein Einzelunternehmen neu begründete. Nach den hier maßgeblichen bzw. einschlägigen Bestimmungen des § 125 BAO und des § 22 UStG 1994 beginnt die Buchführungspflicht für einen LuF Betrieb, wenn dessen Umsatz in zwei aufeinander folgenden Kalenderjahren jeweils € 400.000,00 überstiegen hat, mit Beginn des darauf folgenden zweitfolgenden Kalenderjahres. Strittig war somit, ab wann der Beobachtungszeitraum für das Eintreten der Buchführungspflicht beginnt: Mit der Neugründung eines Einzelunternehmens neben dem Fortbestand der GesbR oder ab dem zweimaligen Überschreiten der Grenzen bei der GesbR, deren Tätigkeit der Bf als Gesamtrechtsnachfolger der GesbR als Einzelunternehmer fortsetzt. Dabei ging das Finanzamt davon aus, dass auch vor 2012 die Buchführungsgrenzen überschritten waren, weil seit 2007 die angefallenen Lohnaufwendungen in etwa gleich hoch waren und ab 2011 das Überschreiten der Grenzen infolge der aufliegenden Kontrollmaterialien feststeht. Der Bf wendet dagegen ein, dass diese Lohnaufwendungen auch nach Auslagerung des Handels in die

GmbH im Jahr 2014 in gleicher Höhe anfielen und dies somit kein Beweis für die Höhe des getätigten Umsatzes sein könne.

Wie zu zeigen sein wird, würdigt das BFG den neu hervor gekommenen Tatsachenkomplex abweichend von den Parteien. Nach Ansicht des BFG liegt infolge des Überwiegens der gewerblichen Tätigkeit und der wesentlichen Zukäufe in den Jahren 2012 bis 2014 ein Gewerbebetrieb vor, der die luf PauschVO nicht anwenden darf.

Neben der dargestellten strittigen Rechtsfrage ist auch die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen für Umsatzsteuer und Einkommensteuer, der Ansatz eines Sicherheitszuschlages sowie die erfolgte Wiederaufnahme der Verfahren strittig. Hinsichtlich der bestrittenen Zulässigkeit der Wiederaufnahmen bestreitet der Bf im Wesentlichen, dass für ihn als Einzelunternehmer bereits ab 2012 eine Buchführungspflicht bestanden habe, sodass das Hervorkommen der Umsätze mit den Lebensmittelketten zu keinen im Spruch anders lautenden Bescheiden geführt hätte. Bis Ende 2015 hätte er den Gewinn im Wege der luf Vollpauschalierung ermitteln dürfen. Daraus ergäbe sich zudem, dass die Umsätze mit den Lebensmittelketten gar nicht neu hervorgekommen seien, da diese in der Pauschalierung erfasst seien. Überdies seien die Wiederaufnahmebescheide nicht so begründet, wie dies die Judikatur des VwGH verlange.

Nach den mittlerweile erfolgten Gegenstandsloserklärungen gem. § 256 Abs. 3 (ESt 2012 bis 2014 und USt 2012 bis 2016 infolge Zurücknahme der diesbezüglichen Beschwerden) und der unstrittig zu erfolgenden Abänderung des ESt-Bescheides 2016 blieb somit strittig, ob die Wiederaufnahmeverfahren ESt und USt für die Jahre 2012 bis 2015 zu Recht erfolgte.

## **II. Verfahrensgang**

### **Verwaltungsbehördliches Verfahren**

Am 21.5.2019 ergingen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren Einkommen- und Umsatzsteuer sowie die entsprechenden Jahresbescheide für die Jahre 2012 bis 2015 und USt 2016. Die angefochtenen Wiederaufnahmebescheide wurde jeweils wie folgt begründet:

„Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem. § 303 (1) BAO aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind. Daraus ist auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen im Spruch bezeichneten Bescheid zu ersehen. Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse an der Rechtsrichtigkeit das Interesse auf Rechtsbeständigkeit. Die steuerlichen Auswirkungen können auch nicht als bloß geringfügig angesehen werden.“

Die angefochtenen Einkommensteuerbescheide 2011 bis 2015 und Umsatzsteuerbescheide 2011 bis 2016 wurden wie folgt begründet:

„Die Begründung entnehmen sie dem gesondert versendeten Betriebsprüfungsbericht für die Jahr 2011-2015.“

Der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2016 vom 25.6.2019 enthält nur standardisierte Begründungstexte zum Gewinnfreibetrag, Alleinverdienerabsetzbetrag und Sonderausgaben. Sonstige Ausführungen zu einer allfälligen Schätzung sind nicht enthalten.

In der Begründung der WA Bescheide UST und EST 2012 bis 2015 erfolgte somit jeweils ein Hinweis auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfbericht zu entnehmen seien. Es ist in den Bescheiden keine bestimmte Tz der angeführten Unterlagen angeführt, sodass die gesamten genannten Unterlagen Teil der Begründung des Bescheides wurden.

Anm. d. Ri.: Der Bf bestreitet nicht, dass ihm die besagten - die Betriebsprüfung betreffenden - Schriftstücke zugegangen sind. Die über die Feststellungen aufgenommene Niederschrift vom 24.4.2019 (inklusive des zum Bestandteil der Niederschrift erklärten Besprechungsprogrammes sowie des Zusatzes zu diesem) und der Prüfbericht vom 8.5.2019 sind somit nach der Judikatur des VwGH zum Bestandteil der Begründung der Wiederaufnahmebescheide geworden.

Im Prüfbericht erfolgte unter der Überschrift „Prüfungsabschluss“ folgender Hinweis: Hinsichtlich nachstehend angeführter Abgabenarten und Zeiträume wurden Feststellungen getroffen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gern. § 303 Abs.4 BAO erforderlich machen: Abgabenart Umsatzsteuer Zeitraum 2011 -2015 Tz 3 und 4; Einkommensteuer 2011 2015 Feststellung Tz. 3 Die Wiederaufnahme erfolgt unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung. Im vorliegenden Fall können die steuerlichen Auswirkungen nicht als geringfügig angesehen werden. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen.

Dabei wird in den angeführten Tz 3 und 4 jeweils die steuerliche Auswirkung jener Feststellungen dargestellt, die in den Tz 3 und Tz 4 der Niederschrift dargestellt sind und auf die auch im Prüfbericht verwiesen wird. In Tz. 5 des Prüfberichts wird unter „Gründe Wiederaufnahme“ angeführt: Im Zuge der Betriebsprüfung kam erstmalig zum Vorschein, dass der Steuerpflichtige Einnahmen erzielt, aus denen sich eine Bilanzierungsverpflichtung nach BAO ergibt. Weiter wurde ersichtlich, dass Unterlagen (Eingangsrechnungen etc) nicht zur Einsichtnahme vorhanden waren. Ergänzend dazu wurde in Tz. 6 zur Wiederaufnahme des Verfahrens festgehalten: Im Zuge der Außenprüfung sind Tatsachen oder Beweismittel neu

hervorgekommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens hätte einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt. Dies trifft hinsichtlich der getroffenen Feststellungen zu den angeführten Abgabenarten und Zeiträumen zu. Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände. Es handelt sich demnach um Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis - als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht - geführt hätten, etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften oder auch innere Vorgänge, wie Ansichten, Absichten und Gesinnungen. Im Hinblick auf die erheblichen Auswirkungen der neu hervorgekommenen Tatsachen auf die Bemessungsgrundlagen der neu zu erlassenden Bescheide besteht kein Zweifel, dass es geboten ist, der Rechtsrichtigkeit Vorrang vor der Rechtsbeständigkeit einzuräumen.

Im Besprechungsprogramm (Beilage E1 – E5) zur Niederschrift, der zum Bestandteil der Niederschrift erklärt wird, wurde zunächst in Tz 1 allgemein festgehalten: Der Steuerpflichtige Herr Bf betreibe seit Jahren ein Land- und Forstwirtschaft und erziele daraus Einkünfte. Der Gewinn dieser Einkünfte würde laufend (auch im Prüfungszeitraum) gemäß der Pauschalierungsverordnung für Land- und Forstwirtschaft im Wege der Vollpauschalierung ermittelt werden. ....In den Jahren 2011 bis 2015 seien folgende Gewinne bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft angesetzt worden:

Gewinn LuF 2011 bis 2014: 0,00

Gewinn 2015: 8.167,93 2013

Aufgrund einer Kontrollmitteilung sei dem Finanzamt bekannt geworden, dass der Bf bzw. die GesbR in den Jahren 2011 bis 2014 die im Detail angeführten Einnahmen von unterschiedlichen Lebensmittel-Ketten erzielt hätte.

Bei Beginn der Betriebsprüfung sei für die Jahre 2012 bis 2014 eine Selbstanzeige abgegeben worden, da nach den Angaben des Bf in diesen Jahren höchstwahrscheinlich die Grenzen für die Bilanzierungspflicht und Umsatzsteuerpflicht überschritten worden seien.

In weiterer Folge wird ausgeführt, dass trotz mehrmaliger Aufforderung und Androhung einer erforderlichen Schätzung keine Besteuerungsgrundlagen bekannt gegeben worden seien.

In Tz 2 erfolgen rechtliche Ausführungen zur erforderlichen Schätzung nach § 184 BAO. Als Grundlage der Schätzung würden die Zahlen laut Kontrollmitteilungen herangezogen werden.

In Tz 3 werden die Ausführungen zur Schätzung fortgeführt und festgehalten, dass bei der Befragung des Bf am 3.9.2018 hervorgekommen sei, dass weitere Erlöse mit einer großen Lebensmittelkette erzielt worden seien. Diese Kette habe sodann die Zukäufe vom Bf infolge einer Anfrage gem. § 143 BAO bekannt gegeben. Aus den vorgelegten Unterlagen ergaben sich

(zusätzlich zu den bereits bekannten Umsätzen mit anderen Lebensmittel-Ketten) Umsätze in den Jahren 2011 bis 2014 in Höhe von brutto (es waren 12% Ust ausgewiesen) zwischen 235.000 und 548.000 €.

Anm. d. Ri.: Laut telefonischer Auskunft des Amtsvertreters wurde das Datum 3.9.2018 irrtümlich angeführt. Tatsächlich würde es sich um eine Vernehmung und Niederschrift vom 31.8.2018 handeln.

Mit den Unternehmen HogGmbH, HogKG, neue Handels GesbR und FSGmbH seien ebenfalls Umsätze erzielt worden. Dabei handle es sich in Summe um folgende Beträge: 2011 (nicht beschwerdegegenständlich): 10.318,25 Euro, 2012 651.994,65 Euro, 2013 162.123,06 Euro, 2014 531.806,40 Euro und 2015 510.879,85 Euro.

Insgesamt ergäben sich aus den Einnahmen, die aufgrund der Kontrollmitteilungen und sonstigen Erhebungen bekannt geworden seien für die Jahre im Prüfungszeitraum folgende neu hervor gekommene Brutto-Einnahmen:

- 2011: 1.497.989,57 Euro (nicht beschwerdegegenständlich)
- 2012: 2.188.054,44 Euro (davon 5/8 gegenständlich relevant: 911.689,00)
- 2013: 1.402.537,01 Euro
- 2014: 1.021.281,12 Euro
- 2015: 510.879,85 Euro

In Tz 3.1. wird dann zur Umsatzsteuer festgehalten, dass der Bf im Prüfungszeitraum bei seinen Ausgangsrechnungen einen Steuersatz von 12% angewendet habe. Eine Abfuhr der Umsatzsteuer sei aber nicht erfolgt, da der Bf gem. § 22 UStG 1994 die Vorsteuer in gleicher Höhe angenommen habe. Dies wäre aber nur zulässig gewesen, wenn die Umsatzgrenzen des § 22 UStG 1994 bzw. des § 125 BAO nicht überschritten gewesen wären.

Wie aus der Berechnung in Tz 3 ersichtlich, hätte der Einzelunternehmer Bf bzw. die GesbR in den Jahren 2011 bis 2014 die Umsatzgrenzen deutlich überschritten. Für die Jahre vor 2011 würden zwar keine Umsatzzahlen vorliegen, es sei aber davon auszugehen, dass in den Jahren davor die Umsatzgrenze zur Führung von Büchern überschritten worden sei. Ein Hinweis darauf ergebe sich aus dem Bruttolohnaufwand der in den Jahren davor entstanden wäre. Dieser sei den Jahren 2007 bis 2010 annähernd gleich hoch wie in den Jahren 2011 bis 2014, es müssten daher auch in etwa gleichhohe Umsätze entstanden sein.

Anm. d. Ri.: Wie später noch zu zeigen sein wird, ist diese Argumentation nicht haltbar und auch nicht erforderlich, weil der Lohnaufwand in den hier gegenständlichen Jahren trotz wesentlich abweichender Umsatzzahlen und auch ab 2015 nach der Übernahme des Salathandels durch die neue Handels GesbR in etwa in gleicher Höhe anfiel. Glaubhaft erscheint eher die Argumentation des Bf, dass der Lohnaufwand und dessen leichte Schwankungen von den Verhältnissen bei der Ernte abhängig seien. Da der Bf aber ab Beginn seiner Tätigkeit als Einzelunternehmer gewerblich tätig war, muss auch nicht auf die Umsätze der Vorjahre zurück gegriffen werden.

Gemäß § 125 BAO entstehe die Buchführungspflicht sobald in zwei aufeinanderfolgenden Jahren der Umsatz in Höhe von 550.000,- (bzw. 400.000,- bis 2014) überschritten worden sei (Anm. d. Ri.: Hinsichtlich Umsatzsteuer lag die Grenze immer bei € 400.000). Die Buchführungspflicht trete dann mit Beginn des darauf zweitfolgenden Jahres in Kraft. Aus Sicht des Prüfers bestehe daher ab 2011 auf jeden Fall Buchführungspflicht.

Daraus ergebe sich, dass der § 22 UStG 1994 ab 2011 nicht mehr zur Anwendung kommen könne und die Umsätze mit dem Regelsteuersatz bzw. mit dem ermäßigten Steuersatz von 10% zu versteuern und abzuführen seien. Für den Vorsteuerabzug sei es unerlässlich, dass Rechnung gemäß § 11 UStG 1994 vorliegen. Da bis zum heutigen Zeitpunkt keine Belege vorgelegt worden seien, seien keine Vorsteuern zu berücksichtigen.

Hinsichtlich der Zuschätzungen bzw. des angesetzten Sicherheitszuschlages wird in Tz 3.2. festgehalten: Für die Ermittlung der Erlöse seien infolge der nicht vorgelegten Aufzeichnungen sowohl die Kontrollmitteilungen sowie die aus unterschiedlichen Erhebungen ermittelten Beträge herangezogen worden. Vom Prüfer könne nicht erhoben werden, ob damit sämtliche erzielten Erlöse erfasst seien. Es sei davon auszugehen dass noch andere Einnahmen vorhanden seien.

Des Weiteren seien bei einer Hausdurchsuchung am 15. Juni 2015 Unterlagen vorgefunden worden, aus denen hervorgehe, dass Lohnzahlungen an Mitarbeiter nicht versteuert worden seien. Im Bericht über die gemeinsame Außenprüfung von lohnabhängigen Abgaben seien aufgrund dieser Feststellungen Zuschätzungen in Höhe von 45% gemacht worden.

Grundsätzlich sei davon auszugehen, dass nichtversteuerte Lohnzahlungen aus Umsätzen bedient würden, welche ebenfalls nicht versteuert worden seien.

Von Seiten des Finanzamtes werde daher ein Sicherheitszuschlag in Höhe von 20% des bekannten 10%igen Umsatzes festgesetzt, um die Unsicherheiten im Erlösbereich abzudecken.

Im Jahr 2014 sei die Gründung der neuen Handels GesbR erfolgt, welche ab diesem Zeitpunkt die Tätigkeit für den Handel ausgeführt habe. Daraus resultiere auch der Umsatzrückgang ab 2014. Die Produktion im Rahmen des IuF Betriebes sei allerdings beim Einzelunternehmen des

Beschwerdeführers verblieben. Für die Jahre 2011 bis 2015 wurden folgende Brutto-Sicherheitszuschläge angesetzt:

- 2011: 297.534,26 Euro (nicht beschwerdegegenständlich)
- 2012: 307.211,96 Euro
- 2013: 248.082,79 Euro
- 2014: 181.364,32 Euro
- 2015: 98.617,55 Euro

Zu den Betriebsausgaben wird in Punkt 3.3. ausgeführt, der Beschwerdeführer betreibe einen luf Betrieb, der weit über die Verhältnisse eines voll- oder teilpauschalierten Betriebs hinausgehe bzw. der Buchführungspflicht unterliege. Unstrittig sei, dass für die Aufrechterhaltung eines solchen Unternehmens auch Betriebsausgaben anfielen. Da keine Unterlagen vorgelegt worden seien, wären auch die Betriebsausgaben im Schätzungswege zu ermitteln.

Die Wahl der anzuwendenden Schätzungsmethode stehe der Abgabenbehörde im Allgemeinen frei. Ziel einer Schätzung sei es, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen, wobei jeder Schätzung eine gewisse Ungenauigkeit immanent sei und, wer zur Schätzung Anlass gebe, die mit der Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen müsse.

Nach der Pauschalierungsverordnung würden im Zuge der Teilpauschalierung 70% der Betriebseinnahmen als Betriebsausgaben abgezogen. In Anlehnung an diese Verordnung und mangels vorliegender Unterlagen, die eine genauere Schätzungsmethode zuließen, würden die Betriebsausgaben mit 70% geschätzt werden.

Daraus würden sich nach Tz 3.3 der Niederschrift vom 24. April 2019 folgende Bemessungsgrundlagen ergeben:

- 2011: Einnahmen netto: 1.631.512,71 Euro, Betriebsausgaben: 1.142.058,90 Euro, Gewinn: 489.543,81 Euro
- 2012: Einnahmen netto: 2.219.030,46 Euro, Betriebsausgaben: 1.455.281,41 Euro, Gewinn: 665.709,14 Euro
- 2013: Einnahmen netto: 1.488.281,41 Euro, Betriebsausgaben: 1.041.769,99 Euro, Gewinn: 446.484,42 Euro
- 2014: Einnahmen netto: 1.084.642,86 Euro, Betriebsausgaben: 759.250,00 Euro, Gewinn: 325.392,86 Euro

- 2015: Einnahmen netto: 552.740,66 Euro, Betriebsausgaben: 386.918,46 Euro, Gewinn: 165.822,20 Euro

Im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung Tz 3 werden hingegen folgende Beträge als Einkünfte aus Gewerbebetrieb angegeben, welche sich auch (in etwa) in den angefochtenen Bescheiden (in Form von Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft) wiederfinden:

- 2012: 277.200 Euro (Bescheid: 273.300 Euro)
- 2013: 446.400 Euro (Bescheid: 442.500 Euro)
- 2014: 325.500 Euro (Bescheid: 321.600 Euro)
- 2015: 165.900 Euro (Bescheid: 162.000 Euro)

Schließlich (Tz 4 der Niederschrift über die Schlussbesprechung) gehe aus den vorliegenden Unterlagen hervor, dass der Beschwerdeführer auch im Nachschauzeitraum 2016 und 2017 steuerpflichtige Umsätze erzielt habe. Mangels vorliegender Unterlagen seien diese Umsätze zu schätzen.

Als Schätzungsgrundlage würden die Umsätze die mit der neue Handels GesbR im Jahr 2016 erzielt wurden, herangezogen. Des Weiteren werde der Sicherheitszuschlag auch im Nachschauzeitraum berücksichtigt. Dies würde für die Jahre 2016 und 2017 (nicht beschwerdegegenständlich) Umsätze von jeweils 672.000 Euro zum ermäßigten Steuersatz von 10% bewirken.

Weiters wurde in den Unterlagen zur Betriebsprüfung festgehalten:

Beim Bf sei es eben zu einer abgabenbehördlichen Außenprüfung über die Jahre 2011 bis 2015 sowie zu einer Nachschau für dem Zeitraum 2016 bis 2018, jeweils betreffend die Umsatz- und Einkommensteuer gekommen. Im Bericht über das Ergebnis dieser Prüfung bzw. Nachschau vom 8. Mai 2019 sowie in der darin verwiesenen Niederschrift der Schlussbesprechung vom 24. April 2019 samt deren Zusatz wurde festgehalten, dass der Beschwerdeführer seit Jahren eine LuF betreibe und daraus Einkünfte erziele. Der Gewinn dieser Einkünfte sei laufend (auch im Prüfungszeitraum) gemäß der Pauschalierungsverordnung für Land- und Forstwirtschaft im Wege der Vollpauschalierung ermittelt worden.

Laut Einheitswertbescheid, welcher auf den Beschwerdeführer und Mitbesitzer laute, betrage der Einheitswert der Land- und Forstwirtschaft 72.200 Euro, wobei beim Einzelunternehmen des Beschwerdeführers nur 36.10 Euro-angesetzt worden seien. Die restlichen 36.100 Euro seien im Wege der Verpachtung an den Beschwerdeführer zur Einkünfteerzielung überlassen, und unter "Einheitswert Zupachtung" angesetzt worden. Aufgrund einer Kontrollmitteilung sei

dem Finanzamt bekannt geworden, dass der Beschwerdeführer in den Jahren 2011 bis 2014 Einnahmen von unterschiedlichen Unternehmen erzielt habe.

Als Grundlage für die Schätzung würde die Abgabenbehörde die Unterlagen heranziehen, welche durch die Kontrollmitteilung bekannt geworden sind. Des Weiteren seien Ermittlungen zu Aussagen, die der Beschwerdeführer im Zuge der Einvernahme vom 3. September 2018 gemacht habe, durchgeführt worden.

Im Zuge der Schlussbesprechung sei vom Beschwerdeführer eingewendet worden, dass die Einnahmen aus der Land- und Forstwirtschaft bis Juli 2012 im Rahmen einer GesbR, bestehend aus dem Beschwerdeführer und seiner Gattin, erzielt worden seien.

Ab August 2012 sei die Verpachtung des Hälfteanteils der landwirtschaftlichen Fläche von der Gattin an den Beschwerdeführer erfolgt und der landwirtschaftliche Produktionsbetrieb vom Beschwerdeführer in Form eines Einzelunternehmens weitergeführt worden.

Die Bilanzierungspflicht würde daher nicht bereits 2011 eintreten, sondern frühestens im Jahr 2016.

Aufgrund der vorgelegten Unterlagen sei für die belangte Behörde ersichtlich, dass ab August 2012 der vorletzte Gesellschafter aus der GesbR ausgeschieden und nur noch ein Gesellschafter verblieben sei. Dieser, der Beschwerdeführer, habe das Unternehmen im Wesentlichen unverändert fortgeführt. Das Gesellschaftsvermögen gehe nach dem Ausscheiden des vorletzten Gesellschafters auf den verbleibenden über und die Unternehmerkontinuität bleibe gewahrt. Für den Beschwerdeführer als Gesamtrechtsnachfolger würden somit auch dieselben Gewinnermittlungsvorschriften wie für die GesbR gelten.

Aufgrund der Höhe der Einnahmen habe für die GesbR die Verpflichtung bestanden, den Gewinn gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 zu ermitteln. Somit bestehe auch für den Beschwerdeführer als den Betrieb der GesbR fortsetzenden Einzelunternehmer die Verpflichtung den Gewinn gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 ab August 2012 zu ermitteln.

Aufgrund mangelnder Unterlagen, würden dem Beschwerdeführer für das Jahr 2012 fünf Zwölftel der Einnahmen zugerechnet, sieben Zwölftel berücksichtige man bei der GsbR.

Hinsichtlich der strittigen Bemessungsgrundlagen ist festzuhalten, dass nach den Feststellungen der Außenprüfung und der vom Finanzamt vertretenen Ansicht (siehe dazu insbesondere die Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 24.4.2019 sowie die BVEs vom betreffend Wiederaufnahmen 2012 bis 2014 und USt und ESt 2012 bis 2015) entgegen der von der GesbR erklärten Betriebsergebnisse bereits ab 2007 die Buchführungsgrenzen überschritten worden seien und somit bereits 2010 bzw spätestens 2011 Buchführungspflicht eingetreten sei. Für die Jahre ab 2011 sei das Überschreiten der Buchführungsgrenzen anhand

des bei den Kunden des Bf vorgefundenen Kontrollmaterials eindeutig festgestellt worden. Es sei aber davon auszugehen, dass dies auch für die Jahre ab 2007 gelte, da die festgestellten Lohnaufwendungen in den Jahren 2007 bis 2014 nahezu gleich hoch seien.

Anstelle der vom Bf erklärten pauschal ermittelten Betriebsergebnisse seien diese nach Ansicht des Finanzamtes durch eine Buchführung zu ermitteln. Da dies aber mangels geeigneter Grundlagen bzw. nicht erfolgter Vorlagen von Gewinnermittlungen nicht möglich sei, sei der Gewinn im Schätzungsweg nach § 184 BAO zu ermitteln. Da der festgestellte Bruttolohnaufwand in den Jahren 2007 bis 2014 in etwa gleich hoch gewesen sei, sei auch von in etwa gleich hohen Umsätzen in den betroffenen Jahren auszugehen. Aufgrund umfangreicher Kontrollmitteilungen aus Prüfungen bei Kunden der gegenständlichen Land- und Forstwirtschaft habe man festgestellt, dass zusätzlich zu den Umsätzen bzw Einnahmen aus der land- und forstwirtschaftlichen Eigenproduktion auch Umsätze und Einnahmen aus dem Zu- und Weiterverkauf von Salatpflanzen erzielt worden seien.

Die dargestellten Feststellungen des Finanzamtes ergeben sich aus der vorgelegten Niederschrift vom 24.4.2019 über die Schlussbesprechung (samt beiliegendem Besprechungsprogramm E1 bis E5) und dem Prüfbericht vom 8.5.2019 zur beim Bf durchgeführten Außenprüfung betreffend Einkommen- und Umsatzsteuer der Jahre 2011 bis 2015 (und Nachschau 1/2016 bis 12/2018).

Weiters liegen im Akt folgende dem BFG übermittelte Unterlagen auf:

- Ein Pachtvertrag vom 20.8.2012, in dem zwischen dem Bf und dessen Gattin (Anm. d. Ri.: und nicht mit der laut Bf weiter existierenden GesbR) festgehalten wurde, dass der Bf ab 1.8.2012 den im gemeinsamen Eigentum stehenden Betrieb alleine bewirtschaftete und die Gattin daher 50% des Betriebes an den Bf auf unbestimmte Zeit um € 700,00/Jahr verpachte.
- Die Meldung des Wechsels des Bewirtschafters mit 1.8.2012 von der Ehegemeinschaft Bf und Gattin auf den Bf an die Agrarmarkt Austria.
- Mitteilungen der Änderung des Firmenwortlauts infolge des Ausscheidens der Gattin des Bf aus der GesbR von „WGG, Bf und BFGattin, Anschrift, ATU alt“ auf „WGG, Bf, Anschrift, ATU neu“ an die Kunden der GesbR bzw des Bf.
- Protokoll über die Vernehmung des Beschuldigten Bf vom 31.8.2018 (es handelt sich dabei um jenes Protokoll, dass in den BP-Unterlagen irrtümlich mit 3.9.2018 datiert wird). Diesem sind aber nach Ansicht des Richters keine wesentlichen Informationen für dieses Verfahren zu entnehmen.
- Kontrollmitteilungen betreffend die Umsätze der GesbR und des Bf
- Aufstellung der Mitteilungen von REWE

- Prüfbericht betreffend die GesbR über eine Prüfung der Jahre 2009 bis 2017. Dabei gab es aber nur Feststellungen betreffend die Jahre 2009 bis 2012 mit analogen Aussagen wie in diesem Verfahren

Zusammenfassung der Feststellungen der BP:

Infolge der Kontrollmitteilungen und der sonstigen Erhebungsergebnisse würden sich in den Jahren 2011 bis 2015 mindestens (also ohne Sicherheitszuschlag) folgende ca. Nettoumsätze laut Finanzamt ergeben:

2011: 1.360.000

2012: 1.990.000 (davon 5/12 dem Bf als Einzelunternehmer zuzurechnen: 829.166)

2013: 1.270.000

2014: 463.000

Diese Erlöse wurden auch seitens des Bf im gesamten Verfahren nicht bestritten. Zuletzt wurde allerdings behauptet, diese seien nicht neu hervorgekommen, sondern seien ohnehin und mit Recht bis zum Beginn der Buchführungspflicht für 2016 pauschaliert erfasst gewesen.

Aus den in etwa gleich gebliebenen Lohnaufwendungen in den Jahren 2007 bis 2014 (schwankend, aber immer zwischen 230.000 und 339.000) schloss das Finanzamt, dass auch die Umsätze ab 2007 bereits jedenfalls die Grenze von 400.000 überschritten hätten und daher spätestens ab 2010 Buchführungspflicht bestanden habe.

Diese Buchführungspflicht bestehe auch beim Bf als Einzelunternehmer ab 2012 weiter, da er nach dem Ausscheiden der Gattin aus der GesbR als letzter Gesellschafter Gesamtrechtsnachfolger der GesbR geworden sei. Die Buchführungs- und damit auch die Umsatzsteuerpflicht sei somit nicht erst 2015 oder 2016 sondern bereits ab 2010 oder 2011 entstanden und würde somit in weiterer Folge auch für den Bf fortbestehen.

Am 24.6.2019 ging beim Finanzamt die Beschwerde vom 23.6.2019 gegen die im Spruch genannten Bescheide ein. Darin führte der Bf im Wesentlichen aus, dass er mit August 2012 ein eigenes Einzelunternehmen gegründet habe, mit dem er neben seiner eigenen land- und forstwirtschaftlichen Fläche auch die von seiner Gattin zugepachtete Fläche bewirtschaftete. Die GesbR sei nicht aufgelöst sondern weitergeführt und für diese seien auch jährlich Steuererklärungen eingereicht worden. Die Umsätze der GesbR dürften somit nicht dem Bf zugerechnet werden. Eine Auflösung der GesbR bzw eine Übertragung auf den letzten Gesellschafter mit Gesamtrechtsnachfolge gäbe es nicht. Es sei auch keine Übertragung des Gesellschaftsvermögens auf den Bf erfolgt. Beide Gesellschafter seien weiterhin zivilrechtliche Eigentümer, sodass kein Fall des § 142 UGB vorliege.

Richtig sei, dass der Beschwerdeführer bis Prüfungsbeginn keine Buchhaltung geführt hatte, da er dieses Unternehmen als land- und forstwirtschaftlichen pauschalierten Betrieb sowohl umsatzsteuer- als auch einkommensteuerrechtlich betrachtete.

Am 24.4.2019 (Anm. d. Ri.: Tag der Schlussbesprechung) seien die Unterlagen zu den aufgebuchten Beträgen und Auswertungen für die Jahre 2015 bis 2018 übergeben worden. Weiters sei am 6.5.2019 mitgeteilt worden, dass die Buchhaltungsunterlagen ab 8.5.2019 zur Einsichtnahme zur Verfügung stehen würden (mit dem Hinweis, dass kein Gewinn und nur geringe Zahllasten anfallen würden). Am 14.5.2019 seien noch Buchungsjournale und Kontoblätter per Mail übermittelt worden. Festgehalten wurde weiters, dass der Bf von 8/2012 bis 7/2014 ausschließlich für den Großhandel produziert habe und danach und somit ab Gründung der neuen Handels GesbR im August 2014 ausschließlich an diese liefere.

Hinsichtlich der Wiederaufnahmebescheide habe es die belangte Behörde unterlassen anzugeben, aufgrund welcher konkreten Sachverhalte eine Buchführungspflicht ab wann und auf Grund welcher Grundlage gegeben sein solle. Auch sei unrichtig, dass Unterlagen nicht zur Verfügung gestellt worden seien. Diese wären zur Einsichtnahme in den Räumen des Beschwerdeführers vorhanden gewesen.

Die Begründung, dass eine Bilanzierungsverpflichtung vorliege, ohne diese Gründe in den Wiederaufnahmebescheiden zu konkretisieren, erfülle das Erfordernis einer ausreichenden Begründung nicht. Nach Maßgabe des § 93 BAO würden auch Wiederaufnahmebescheide eine nachvollziehbare und kontrollierbare Begründung liefern müssen. Die Begründung habe auch Beweismittel darzustellen. Auch in den Niederschriften bzw. im Prüfbericht genannten Zahlen könnten bis einschließlich 2015 keine Bilanzierungspflicht begründen, da die Umsätze 2011 und 2012 nicht dem Bf zuzurechnen seien.

Auf Grund der in der Niederschrift angeführten Umsätze, die ab 2011 angeführt seien, ergäbe sich nach § 125 BAO konsequenterweise die Rechtsfolge, dass diese Darstellung, wenn die Umsätze 2011 und 2012 tatsächlich heranzuziehen wären, eine Buchführungspflicht erst ab 2014 gerechtfertigt wäre.

Für die Jahre 2012 bis 2013 sei daher schon daraus folgend kein Wiederaufnahmegrund vorliegend. Zusätzlich sei festzuhalten, dass die Umsätze 2011 bis 7/2012 nicht für die Beurteilung der Buchführungspflicht des Beschwerdeführers heranzuziehen seien, da diese Umsätze der ehemaligen GesbR zuzuordnen seien, sodass diese Daten keinen Wiederaufnahmegrund für die Bescheide des Beschwerdeführers darstellen könnten.

Eine Auflösung der GesbR bzw. eine Übertragung auf den letzten Gesellschafter mit Gesamtrechtsnachfolge habe es nicht gegeben. Mit einer Betriebspacht werde ein neuer Betrieb des Pächters eröffnet. Die Buchführungspflicht trete somit frühestens 2016 ein.

Wenn die Behörde tatsächlich davon ausginge, dass die GesbR mit August 2012 beendet worden sei, hätte sie auch keine Prüfungsaufträge bezüglich der GesbR für die Jahre 2009 bis 2017 ausstellen dürfen

Zu den Sachbescheiden wird ausgeführt, dass für die Jahre 2012 bis 2015 keine Buchführungspflicht gegeben sei, sodass für diesen Zeitraum auch die vorgenommenen Schätzungen zu Unrecht erfolgt seien.

Zudem fehle in Bezug auf die Sicherheitszuschläge bzw. für die Gewinnschätzungen jede nachvollziehbare Begründung. Obwohl der Abgabenbehörde die Unterlagen (Aufzeichnungen) 2015 bis 2018 im Zuge der Schlussbesprechung und anschließend mit den Kontoblättern und Journaldaten zur Verfügung gestellt worden seien und obwohl der Behörde auch die Belege rechtzeitig zur Einsichtnahme zur Verfügung gestanden seien, habe diese die Unterlagen entgegen den Bestimmungen des § 184 BAO nicht gewürdigt. Ziel der Schätzung sei es, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen. Die Abgabenbehörde zeige nicht auf, warum diese Schätzungen gerechtfertigt erscheinen und warum die Behörde die Ansicht vertritt, dass diese Schätzungen den tatsächlichen Ergebnissen - soweit wie möglich - Rechnung tragen würden.

Der Sicherheitszuschlag in Höhen von 20% sei auch keineswegs gerechtfertigt, da der Beschwerdeführer ausschließlich an die genannten Großhändler bzw an die Fa. neue Handels GesbR geliefert habe. Die Finanzverwaltung habe daher sämtliche Umsätze auf Grund einer Umsatzanfrage erhalten. Die Höhe des Sicherheitszuschlages könne auch nicht auf Grund der Lohnsteuernachforderung gerechtfertigt sein, da es sich um einen landwirtschaftlichen Produktionsbetrieb handle, der überwiegend von der Wetterlage sowohl in Bezug auf die Dienstnehmerkosten als auch in Bezug auf den möglichen Umsatz abhängig sei.

Hinsichtlich der Umsatzsteuerbescheide liege zudem auch Rechtswidrigkeit vor, weil keine Vorsteuerbeträge geschätzt worden seien. Die Versagung der Vorsteuer, obwohl mit größter Wahrscheinlichkeit vom Vorliegen ordnungsgemäßer Rechnungen auszugehen sei und auch die materiellen Voraussetzungen nicht in Abrede gestellt werden könne, widerspreche den gesetzlichen Bestimmungen und der angeführten EuGH-Judikatur, sodass die Umsatzsteuerbescheide 2012 bis 2017 aufzuheben seien.

Beigelegt waren der Beschwerde Jahresabschlüsse für 2016 und 2017.

Ergänzend zur bisherigen Argumentation führte das Finanzamt in den abweisenden Beschwerdevorentscheidungen (BVEs) aus:

BVE betreffend Wiederaufnahme Einkommensteuer (vom 14.12.2020) und Umsatzsteuer (vom 9.9.2020): Wie laut VwGH zulässigerweise in den BP-Unterlagen dargelegt, sei neu hervorgekommen, dass der Bf bzw. die GesbR in den Jahren ab 2011 bisher nicht bekannte

Einnahmen erzielt habe, die zur Buchführungspflicht geführt hätten. Diese neu hervorgekommenen Tatsachen seien auch entscheidungsrelevant gewesen. Die in nahezu gleicher Höhe angefallenen Lohnaufwendungen in den Vorjahren ab 2007 ließen darauf schließen, dass diese Einnahmen auch schon in den Jahren davor erzielt worden wären. Insbesondere die Einnahmen von REWE seien erst bei der Einvernahme des Bf am 3.9.2018 bekannt geworden. Der Verweis in den Bescheiden auf die Ergebnisse der BP sei zulässig und auch die Ermessensübung sei ausreichend dargelegt worden.

Abändernde BVE betreffend ESt 2012 bis 2015 vom 15.12.2020: Infolge der festgestellten Mehreinnahmen in den Jahren 2011 bis 2014 (jährlich zwischen 1 – 2 Mio €) und den nahezu in gleicher Höhe angefallenen Lohnaufwendungen seit 2007 sei davon auszugehen, dass jedenfalls die Buchführungsgrenze (bis Ende 2014: € 400.000,00, ab 2015 € 550.000,00) jährlich ab 2007 überschritten worden wäre. Dies würde selbst dann zutreffen, wenn mit dem nahezu gleichen Lohnaufwand nur die Hälfte oder etwas weniger Umsätze als in den Folgejahren erzielt worden wäre.

Unter Angabe einiger OGH Urteile und Literaturstellen argumentierte das Finanzamt, dass „von einer analogen Anwendung des § 142 UGB auf das Ausscheiden des vorletzten Gesellschafters aus der GesbR auszugehen ist. Demnach soll das Gesellschaftsvermögen bei Ausscheiden des vorletzten Gesellschafters aus der GesbR im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf den letzten Gesellschafter übergehen.“ Den Ausführungen des Bf, dass die GesbR weiterhin bestehe und das Gesellschaftsvermögen nicht dem Bf übertragen worden sei, sei entgegen zu halten, dass der steuerliche Vertreter am 20.9.2012 (Anm. d. Ri.: in den Mitteilungen an die Kunden des Bf unter Hinweis auf gesundheitliche Gründe) mitgeteilt habe, dass die Gattin aus der Gesellschaft ausgeschieden sei. Weiters sei der AMA auch die alleinige Bewirtschaftung der Landwirtschaft durch den Bf mitgeteilt worden. Der Pachtvertrag zwischen dem Bf und dessen Gattin könne als nicht fremdüblich steuerlich nicht anerkannt werden, weil ein Pachtzins in Höhe von € 700,00 (unter Verzicht auf eine Wertanpassung) pro Jahr für eine Fläche von 19,58 ha als nicht fremdüblich anzusehen sei. Laut Landwirtschaftskammer sei ein Pachtzins in Höhe von € 280,00/ha/Jahr angemessen, sodass sich ein fremdüblicher Pachtzins von € 5.481,00 ergeben würde und die Vereinbarung von nur 13% dieses Betrages als nicht fremdüblich angesehen werden müsse. Die in der Beschwerde angeführten Folgen einer Betriebspacht seien somit nicht zutreffend. Tatsächlich sei eine unentgeltliche Übertragung zur unveränderten Betriebsfortführung erfolgt. Gemäß § 6 Z 9 lit. a EStG 1988 habe ein Rechtsnachfolger die Buchwerte des bisherigen Anteilsinhabers zu übernehmen, wenn ein Anteil eines Gesellschafters unentgeltlich übernommen werde. Es sei auch zu beachten, dass der Gesetzgeber zur Buchführungspflicht nach dem Unternehmensgesetzbuch, auf die in § 124 BAO verwiesen werde, eine Regelung betreffend Gesamt- und Einzelrechtsnachfolge vorgesehen habe (§ 189 Abs. 2 Z 2 UGB idF BGBl. I Nr. 120/2005). In den EB hiezu werde ausgeführt, dass eine Bilanzkontinuität dadurch gewährleistet werden solle, als auch eine

Bilanzierungspflicht des Rechtsvorgängers in den Beobachtungszeitraum für das Überschreiten des Schwellenwertes miteinbezogen werden solle (VwGH 15.5.2019, Ro 2019/13/0010).

Auf der Grundlage der Ermittlungsergebnisse sei der Gewinn zu schätzen. Infolge der vorgebrachten Argumente sei eine Erhöhung der Betriebsausgaben von 70 auf 90% zu rechtfertigen. Obwohl dies aus der Textierung der Begründung zur BVE nicht eindeutig hervorgeht, ergibt sich rechnerisch, dass auch der Sicherheitszuschlag auf die 10%igen Umsätze von 20 auf 10% herabgesetzt wurde.

Für 2015 seien die Einnahmen anhand der vorgelegten Unterlagen ermittelt worden. Den geschätzten Einnahmen inklusive eines 20%igen SZ auf die 10%igen Umsätze wurden die Betriebsausgaben laut Buchhaltung gegenübergestellt. Abweichungen würden sich dadurch ergeben, dass der Verkaufserlös für eine Verpackungsmaschine im Jahr 2015 iHv € 183.333,33 ertragsteuerlich zu berücksichtigen sei. Hinsichtlich der Position Salatpflanzenzukauf könne ein Aufwand iHv € 39.991,66 mangels Vorliegens einer Rechnung bzw Nachweises der erfolgten Zahlung nicht anerkannt werden

Abweisende BVE betreffend ESt 2016 vom 21.9.2021: Die Schätzung sei alleine auf Grundlage der vom Bf vorgelegten Bilanz 2016 und auf einem darauf beruhenden inneren Vermögensvergleich erfolgt, da keine weiteren Anhaltspunkte vorgelegt worden bzw. heranziehbar gewesen seien. Dem Vorlagebericht vom 29.12.2021 kann dazu entnommen werden, dass aus vorgelegten inhaltlich nicht stimmigen Unterlagen sämtlichen Einnahmen iHv € 591.619,64 sämtliche Ausgaben iHv € 573.239,20 gegenübergestellt worden seien und sich so ein Gewinn nach Abzug des 13%igen Gewinnfreibetrages iHv € 15.990,99 ergeben hätte. Eine GuV Rechnung, die einen Verlust ausweisen würde, würde dem Finanzamt nicht vorliegen.

Anm. d. Ri.: mit der Beschwerde vom 23.6.2019 wurde eine Bilanz und GuV Rechnung mit einem ausgewiesenem Verlust von € 56.879,35 vorgelegt. Das FAÖ hat mittlerweile telefonisch gegenüber dem Richter zugestanden, diese Gewinnermittlung bei Erlassung der BVE versehentlich übersehen zu haben

Abändernde BVE betreffend Umsatzsteuer 2012 bis 2016 vom 23.9.2020: Hinsichtlich der bestehenden Buchführungspflicht bzw nicht gegebenen Möglichkeit der USt-Pauschalierung wird die BVE wie jene zur ESt begründet.

Infolge der Feststellungen des Prüfers sei davon auszugehen, dass ursprünglich Eingangsrechnungen mit USt-Ausweis vorgelegen seien. Da aber hinsichtlich der Höhe der Vorsteuern weder im BP-Verfahren noch in der Beschwerde Angaben gemacht worden seien, müssten diese geschätzt werden. Scheide man aus den ertragsteuerlich geschätzten Betriebsausgaben jene aus, die zu keinem Vorsteuerabzug führen würden, kämen grundsätzlich € 50.000,00 an Vorsteuern zum Ansatz (2012: 5/12: 21.000,00). Ab 8/2014 sei der Handel weitgehend auf die neue Handels GesbR übergegangen, sodass der Vorsteuerabzug

auf 30.000,00 zu verringern sei, was auch den ab 2016 erklärten durchschnittlichen Vorsteuern entspreche. Das Jahr 2016 werde umsatzsteuerlich somit auch erklärungsgemäß veranlagt.

In den Vorlageanträgen vom 16.1.2021 gegen die BVEs betreffend Wiederaufnahme ESt und USt 2012 bis 2015 verweist der Bf zunächst auf sein Beschwerdevorbringen und hält dann fest, dass weder im Bericht noch in der Niederschrift eine nachvollziehbare Begründung für die Wiederaufnahme der Verfahren angeführt sei. Die Umsätze der GesbR seien von jenen des Bf zu unterscheiden und es würden zwei eigenständige Unternehmen vorliegen. Der Lohnaufwand könne nicht als Argument für gleich hohe Umsätze in den Vorjahren herangezogen werden, weil dieser in keinem Verhältnis zum Umsatz stehe. Wie sich aus den Gewinnermittlungen der Folgejahre ohne Handelsumsätze zeige, beruhe der anfallende Lohnaufwand alleine auf der intensiven landwirtschaftlichen Nutzung von rund 32 ha Land. Ohne Verkauf von Wirtschaftsgütern sei der aus der Landwirtschaft erzielbare Umsatz zwingend unter den Umsatzgrenzen der LuF PauschVO (400.000/550.000).

Im Vorlageantrag vom 19.1.2021 betreffend ESt 2012 bis 2015 verweist der Bf auf sein Beschwerdevorbringen sowie auf das Vorbringen im Vorlageantrag gegen die Wiederaufnahmen und bestreitet ergänzend zunächst das Bestehen einer Bilanzierungspflicht zumindest bis 2014. In weiterer Folge bezieht sich der Bf auf Ausführungen der LuF PauschVO 2015, die hier weitgehend irrelevant sind. (Anm. d. Ri.: Allerdings würde die Pauschalierung nach der LuF PauschVO 2011 greifen, wenn Einkünfte aus LuF vorliegen würden und zudem keine Buchführungspflicht bestünde.). Nach § 125 BAO könne bei einem im Jahr 2012 gegründeten Unternehmen frühestens ab 2015 eine Buchführungspflicht bestehen. Da aber auch im Zeitraum 8-12/2012 die Umsatzgrenze von € 400.000,00 nicht überschritten wurde, bestehe erst ab 2016 eine Buchführungspflicht. Die vor 2012 angefallenen Umsätze seien aus den bereits angeführten Gründen nicht dem Bf zuzurechnen.

Anm. d. Ri.: nach den an sich nicht bestrittenen Umsatzzahlen übersteigen die für das Jahr 2012 anzusetzenden 5 Zwölftel der Gesamtumsätze um mehr als 100% die Grenze von € 400.000,00.

Der 10%ige Sicherheitszuschlag sei nicht nachvollziehbar, da es keinen Einzelhandel gäbe und der Großhandelsumsatz von den Großhändlern gemeldet worden sei.

In dem am 4.10.2021 eingebrachten Vorlageantrag vom 1.10.2021 gegen den ESt-Bescheid 2016 wird gegen die Gewinnschätzung iHv € 15.990,99 eingewandt, dass es für 2016 eine einen Verlust ausweisende Gewinnermittlung gäbe.

Die Beschwerden wurden dem BFG mit einem Vorlagebericht vom 29.12.2021 vorgelegt.

## Verwaltungsgerichtliches Verfahren

Am 25.11.2022 wurde dem Finanzamt das Protokoll der Hauptverhandlung und das Strafurteil vom 16.11.2025 betreffend eines Finanzvergehens des Bf und anderer Personen (GZ beim LG Steyr LG Steyr GZ) übermittelt und in der Folge auch dem BFG weitergeleitet.

Diesen Dokumenten kann entnommen werden, dass der Bf in der HV im hier interessierenden Zusammenhang angab, dass er immer der Ansicht gewesen sei, dass er infolge des Nichtüberschreitens der Einheitswertgrenzen immer ein pauschalierter Landwirt gewesen wäre. Großbauern müssten dagegen eine Buchführung haben. Erst nach der Anmeldung des Betriebsprüfers habe ihm der Steuerberater im April 2018 gesagt, dass es auch Umsatzgrenzen gäbe und er ab 2016 buchführungspflichtig sei. In geringfügigem Ausmaß sei auch zugekauft worden. Es hätte ihm auch nicht zu denken gegeben, dass er die Umsatzgrenzen um ein Mehrfaches überschritten habe.

Wiederholt gab der Bf an, dass seine Gattin im Jahr 2012 in Pension gegangen sei und er ein neues Unternehmen gegründet habe (Protokoll Seite 4 und 6).

Hinsichtlich der Jahre 2012 bis 2016 wird in der Begründung des Urteils festgehalten, dass in den Jahren 2012 bis 2016 (Anm. d. Ri.: offensichtlich eine fehlerhafte Angabe, weil hinsichtlich des Jahres 2016 dezidiert andere Feststellungen, die auch zu einer Verurteilung führten, getroffen wurden, richtigerweise also bis 2015) mangels Nachweises eines Vorsatzes „im Zweifel“ keine Abgabenverkürzungen festgestellt werden hätten können.

Anlässlich eines Erörterungstermins am 10.1.2023 gab der steuerliche Vertreter des Bf nach Wiederholung der bereits schriftlich erfolgten Stellungnahmen an, dass es die GesbR nach wie vor gäbe und diese den Anteil der Gattin an den Bf verpachtet habe und **die GesbR keine weiteren Tätigkeiten ausübe.**

Anm. d. Ri.: Der steuerliche Vertreter hat erkannt, dass –sollte der Fortbestand der GesbR tatsächlich gegeben sein- die GesbR dem Bf die Liegenschaft verpachten müsste. Tatsächlich ist aber im Pachtvertrag ausdrücklich festgehalten, dass die Gattin als „Bewirtschaftungsüberlasser“ dem Bf als „Bewirtschafter“ 50% des landwirtschaftlichen Betriebes verpachte.

Festgehalten wurde beim Erörterungstermin weiters, dass **unstrittig sei, dass die in den Kontrollmitteilungen genannten Umsätze tatsächlich erzielt wurden.** Die in der BVE betreffend die GesbR angeführten Flächen können als richtig angenommen werden. Die zahlenmäßig eher geringen Erlöse aus der Bewirtschaftung der Getreidefelder und des Forstes sind zwar in den Umsätzen laut Kontrollmitteilungen nicht enthalten, finden aber in Sicherheitszuschlag Deckung.

Der Vertreter des Bf gab aber (Anm. d. Ri.: nunmehr **erstmalig**) an, dass der aus der Eigenproduktion mögliche Umsatz unrichtig angesetzt sei, weil **2 bis 2,5 Ernten je Jahr** möglich seien, sodass der daraus erzielbare Umsatz tatsächlich mehr als eine Million betrage.

Im Nachtragsschreiben (mit anhängendem Anbauvertrag für 2015) des steuerlichen Vertreters des Bf vom 28.2.2023 wurde bezüglich der Vorgangsweise im Jahr 2015 ausgeführt, dass zwischen der neuen Handels GesbR und dem Bf ein Anbauvertrag geschlossen wurde. Danach würde der Bf sämtliche Arbeiten von der Pflanzung bis vor der Ernte und nach der Ernte übernehmen. Die Ernte, weitere Verarbeitung und Vermarktung sowie im Regelfall auch die gesamte Finanzierung der Bewirtschaftung hat die GmbH zu übernehmen. Aus dem Vertrag ergibt sich eine Salatbaufläche von 13,89 Ha.

Anlässlich der ersten mündlichen Verhandlung vom 23.5.2023 gab der Bf im Wesentlichen an, dass die Umsätze mit den Handelsketten ausschließlich mit selbst hergestellten Urprodukten und der Verrechnung von Pfand für Verpackungsmaterial erzielt worden seien. Seit 2012 würde er den Salat zweimal im Jahr ernten können.

Im Jahr 2014 sei nach der Gründung der neuen Handels GesbR und nach der Saison 2014 eine Umlistung auf die GmbH erfolgt, 2014 hätte es daher noch die Handelsumsätze beim Bf gegeben. Wiederum hält der Bf fest, dass seine Gattin 2012 krankheitsbedingt in Pension gegangen sei. Ca. die Hälfte der Fläche von 30 ha würden als Salatfläche genutzt werden. Auch bei der mündlichen Verhandlung könnten keine Unterlagen zu Umsätzen, Erträgen, Vorsteuern oder Betriebsausgaben vorgelegt werden.

Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 24.8.2023 wurde die Bearbeitung der gegenständlichen Beschwerde dem nunmehr zuständigen Richter neu zugeteilt.

Da vom zuvor zuständigen Richter mitgeteilt worden war, dass seitens des Bf eine Zurücknahme der Beschwerde erwogen werde, wurde mit dem Vertreter des Bf abgeklärt, dass dies nicht der Fall sei.

Mit Schreiben vom 26.9.2023 beantragte der steuerliche Vertreter des Bf mit Hinweisen auf die GRC, MRK und den Unmittelbarkeitsgrundsatz die Neuanberaumung einer mündlichen Verhandlung. Neben umfangreichen Wiederholungen wies er insbesondere auch darauf hin, dass im Lebensmittelhandel eine Rendite von 10% nicht zu erzielen sei. Dies habe sich auch in den bilanzierten Folgejahren gezeigt. Hinsichtlich der anzuerkennenden Vorsteuern wurde darauf verwiesen, dass auch seitens der FinVerw die Existenz entsprechender Eingangsrechnungen nie bestritten worden sei. Man habe versucht, von den ursprünglichen Lieferanten Rechnungen zu erhalten, die beispielhaft dem Schreiben beigelegt seien.

Anm. d. Ri.: Dabei ist auffallend, dass drei der fünf vorgelegten Rechnungen Maschinenteile, eine Rechnung Pflanzenschutzmittel und eine Rechnung Saatgut betrafen. Eingangsrechnungen

betreffend die hier fraglichen Handelswaren (Salate) waren nicht dabei. Überdies ist festzuhalten, dass die bilanzierten Folgejahre Jahre betreffen, in denen zumindest der Großteil des Salathandels auf die Handels GmbH übertragen wurde.

Mit Mail vom 28.9.2023 wurde die Eingabe des Bf vom 26.9.2023 an den Amtsvertreter übermittelt. Dieser führte dann in seiner Stellungnahme vom 31.10. 2023 dazu im Wesentlichen aus, dass gegenständlich gar keine Einkünfte aus LuF sondern infolge des Überschreitens der Zukaufsgrenzen gem § 21 EStG iVm § 30 Abs. 9 bis 11 BewG 1955 Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorliegen würden. Überdies führe der Bf in analoger Anwendung des § 142 UGB als Gesamtrechtsnachfolger ab August 2012 als Einzelunternehmer den Betrieb der früheren GesbR fort. Diese Auslegung des § 125 BAO solle auch einen Gestaltungsmissbrauch nach § 22 BAO verhindern. Durch ein beliebiges Zuordnen eines Betriebes zu einem Einzelunternehmen oder einer GesbR bzw der mangelnden Zurechenbarkeit von Umsätzen infolge des Fehlens von Aufzeichnungen und Rechnungen könnte stets ein Überschreiten der maßgeblichen Umsatzgrenzen bestritten werden.

Zur Inanspruchnahme der LuF-PauschVO sei der Bf somit nicht berechtigt und wäre er daher zumindest zur Führung einer EAR wenn nicht sogar infolge der Umsätze in den Vorjahren zu einer doppelten Buchführung verpflichtet gewesen. Wie den Umsatzaufstellungen der BVE zu entnehmen sei, konnten den Kontrollmitteilungen 10%ige Netto-Umsätze (ohne SZ) in folgender Höhe entnommen werden: 2011: 1,32 Mio; 2012: 1,37 Mio; 2013: 1,10 Mio; 2014: 0,80 Mio; 2015: 0,44 Mio. Diesen Umsätzen stehe nach den Darstellungen des Bf bis zur Verhandlung am 23.5.2023 ein maximaler Ertrag iHv € 400.000,00 aus der Eigenproduktion gegenüber. Anlässlich der Verhandlung behauptete der Bf erstmals, dass es 2 bis 2,5 Ernten im Jahr gäbe. Ob er damit zum Ausdruck bringen wollte, dass je Ernte ein Ertrag von € 400.000,00 möglich sei, könne nicht gesagt werden.

(Anm. d. Ri.: Nach den Kalkulationen mit Zahlen des grünen Berichts würden sich die 400.000 als Maximalertrag auch bei Mehrfachernten darstellen. Außerdem gäbe es laut Darstellung des Finanzamtes auch Kalkulationen des BF, wonach sich ein Maximalertrag/Jahr von 400.000 ergäbe. Auch im Strafverfahren erläuterte der Bf den Maximalertrag mit 400.000/Jahr).

Selbst wenn man von einem möglichen Ertrag iHv 800.000 ausgehen würde, würden die Zukaufsgrenzen überschritten sein.

Die Höhe der Schätzung sei dem Bf mitgeteilt worden und erscheine äußerst entgegenkommend. Hinsichtlich des Vorsteuerabzuges werde nicht einmal ein betraglicher Anspruch genannt. Auch hier habe man auf der Grundlage vorgelegter Einzelrechnungen Vorsteuern in hohem Umfang anerkannt.

Abschließend führte auch der Amtsvertreter aus, dass zur Wahrung der Parteienrechte die Durchführung einer beantragten mündlichen Verhandlung geboten sei.

In der Folge musste dieses Beschwerdeverfahren unterbrochen werden, weil dem nunmehr zuständigen Richter mehrere „Altfälle“ zur dringlichen Erledigung neu zugeteilt wurden und diese vorrangig zu erledigen waren. Am 4.9.2024 wurde dem Bf die Stellungnahme des Finanzamtes vom 31.10.2023 übermittelt und mitgeteilt, dass das Verfahren nun fortgesetzt werden könne.

In der Stellungnahme dazu vom 21.10.2014 replizierte der Bf insbesondere, dass die GesbR 2012 nicht beendet worden sei, sondern die GesbR die landwirtschaftlichen Flächen in ihrer Substanz erhalte und an ihn vermiete, steuerlich weiter erfasst sei und auch entsprechende Beiträge entrichte. Da somit jeglicher Beobachtungszeitraum mit der Gründung des Einzelunternehmens im August 2012 neu zu laufen beginne, könne der Wegfall der Pauschalierung bzw eine Buchführungsverpflichtung frühestens 2016 eingetreten sein. Der Vorwurf des Gestaltungsmissbrauchs sei aus der Luft gegriffen, da keinesfalls ein Hin- und Herwechseln zwischen Unternehmensformen vorliege, sondern lediglich einmal ein Wechsel infolge familiärer und gesundheitlicher Gründe erfolgt sei. Weiters hielt der Bf fest, dass es ab ca. 2011 möglich geworden sei, durch das Einfahren von 2 bis 2,5 Ernten je Jahr einen Umsatz von bis zu € 1 Mio zu generieren. Daher sei aber auch die 25% Grenze des § 30 BewG 1955 bei Weitem nicht überschritten. Zur Umsatzsteuer führte der Bf aus, dass er infolge der Annahme der Pauschalierung dem Sinn der Pauschalierung entsprechend keine Aufzeichnungen geführt und keine Rechnungen aufbewahrt habe. Die Höhe der entrichteten USt (Anm. d. Ri.: wohl gemeint die Vorsteuerbeträge) könne daher nur anhand des Gesamtzukaufs rekonstruiert werden. Da der Gemüsekauf je Jahr zwischen 100.000 und 300.000 betragen habe und zudem weitere Betriebsmittel angeschafft werden mussten, wäre die Steuerlast entsprechend zu reduzieren.

Im Jänner 2025 übermittelte der Amtsvertreter dem Richter eine Anfrage an den Fachbereich der FinVerw bezüglich der Wirkung des Überschreitens der Buchführungsgrenzen durch die GesbR auf den Bf in den Folgejahren. Die Antwort bejahte dies und bezog sich dabei auf VwGH vom 15.5.2019, Ro 2019/13/0010. Bei analoger Anwendung dieses Erkenntnisses zu den Einheitswertgrenzen würden auch die Buchführungsgrenzen betriebsbezogen sein (auch § 125 BAO bezieht sich auf den Umsatz des luf Betriebes) und auch auf den Rechtsnachfolger als Betriebsinhaber wirken.

Anfang Februar wurden dann dem BFG vom FAÖ unten angeführte Unterlagen aus dem Abgabenverfahren der GesbR übermittelt.

Mit der Ladung zur mündlichen Verhandlung für den 18.3.2025 vom 20.2.2025 wurde eine schriftliche Darstellung des bisherigen verwaltungsbehördlichen und –gerichtlichen Verfahrens übermittelt. Ferner wurden die Parteien unter Anführung der zu klärenden Fragen ersucht, alle Beweismittel zur Unterstützung ihres Standpunktes vorzulegen.

Am 13.3.2025 erhielt der Richter ein Mail mit Unterlagen, nach denen der Bf folgende jährliche Eigenproduktion mit 2 Ernten für 2013 und einen Gesamtertrag von ca. € 1,2 Mio zum Nachweis des Vorliegens eines einheitlichen Luf Betriebes iSd § 30 Abs. 9 BewG belegte:

Nach den Eingaben bei der AMA gäbe es im Jahr 2013 eine Nutzung einer Fläche von 19,62 ha für den Salatanbau. Nach den Auskünften der Landwirtschaftskammer könnten je ha ca 72.000 Pflanzen mit einer Aberntequote von mind 75% 54.000 Stück (=54.000 kg) je ha und Ernte geerntet werden.

Das vorgelegte Schreiben der Landwirtschaftskammer bezieht sich ganz allgemein auf Kennzahlen zur Erzeugung von Eissalat im Jahr 2024 in Oberösterreich und besagt verständlicherweise nichts über die konkrete Anbau- und Aberntesituation des Bf. Ausdrücklich wird auf differenzierte Ausgestaltung und unterschiedliche Intensität der Produktion hingewiesen. Auf der Anbaufläche in OÖ gibt es demnach auch Mehrfachnutzungen (satzweiser Anbau auf dem gleichen Feldstück pro Jahr).

Bei einem anhand von Rechnungen nachgewiesenen Kg-Preis von durchschnittlich 0,56 € ergibt dies bei 2 Ernten einen Gesamtertrag je Jahr von € 1.188.000 aus Eigenproduktion. Die Differenz zwischen dem Gesamtumsatz laut BVE (€ 1.375.000 und dem Umsatz aus Eigenanbau (€ 1.188.000) liege somit deutlich unter der 25% Grenze.

Der Niederschrift über die **mündliche Verhandlung vom 18.3.2025** können folgende Angaben bzw. Umstände entnommen werden:

Der Richter wies einleitend darauf hin, dass die Darstellung der wesentlichen bisherigen Beweisergebnisse und Verfahrensabläufe mit der Ladung versandt wurde und in der Verhandlung zu den einzelnen Themen nochmals dargestellt werden.

Der Ri wies weiters –obwohl in diesem Verfahren nicht strittig, weil in einem eigenen F-Verfahren für die hier gegenständlichen Jahre festzustellen sein wird- darauf hin, dass ihm seitens des FAÖ mitgeteilt wurde, dass man hinsichtlich der mitgeteilten Verluste prüft, ob das F-Verfahren bei der Personengesellschaft wiederaufgenommen werden müsse, weil sich infolge einer Änderung der Bewirtschaftungsart für die hier maßgeblichen Jahre eine Liebhabereibeurteilung ergeben könnte. Der Amtsvertreter trug daraufhin die Verlustzahlen und die Überlegungen des FA vor.

In der Folge hat der Richter die Sache kursorisch geschildert und ergänzt die übermittelte Unterlage hinsichtlich der mittlerweile zum Akt genommener Unterlagen.

Ergänzt wurde das neue Vorbringen des FA, dass sich aufgrund der Kenntnisnahme einer italienischen Geschäftsbeziehung weitere Umsätze ergeben könnten, die eine Erhöhung des SZ rechtfertigen würden.

Der Bf gab dazu an, dass die ItalFa ein Produktionsunternehmen sei, das die neue Handels GesbR während der in Österreich vegetationsfreien Zeit mit Gemüse beliefert habe.

Das FA ergänzte dazu, dass es ab 2015 ein Rechnungswesen gebe. Für die Jahre davor könne nicht beurteilt werden, ob es hier zusätzliche Umsätze gegeben habe.

Der Richter befragte sodann den Bf, ob Nachweise bzw. Aufzeichnungen zur Berechtigung der fortlaufenden Inanspruchnahme der pauschalen Gewinnermittlung nach der PauschVO gebe. Es seien diesbezüglich zumindest Mindestaufzeichnungen zu führen. Gäbe es diese nicht oder würden dazu unterschiedliche Aussagen getätigt, müsse dies im Rahmen der Beweiswürdigung berücksichtigt werden bzw. hätten frühere Aussagen eine höhere Beweiskraft.

Der Bf gab dazu an, dass es für den Zeitraum 2012-2014 keinerlei Aufzeichnungen gebe. Teilweise seien noch Rechnungen vorhanden, die auch vorgelegt worden seien.

Nach Ansicht des Amtsvertreters könne aus dem „immer wieder Hervorkommen von Rechnungen“ geschlossen werden, dass es doch noch mehr Rechnungen gebe.

Darauf antwortete der Bf, dass die Originalrechnungen zum größten Teil durch einen Wasserschaden stark beschädigt seien. Die vorgelegten Rechnungen seien der unbeschädigte Rest.

Zum Thema Wiederaufnahme der Verfahrens hielt der Richter zunächst fest, dass offenbar nicht das Hervorkommen neuer Tatsachen bestritten werde. Die WA-Bescheide würden nach dem bisherigen Vorbringen deshalb bekämpft, weil nach Ansicht des Bf auch die neu hervorgekommenen Handelsumsätze an der Möglichkeit der pauschalen Gewinnermittlung in den Jahren 2012 bis 2015 nichts geändert hätten und somit die erfolgten Wiederaufnahmen zu keinen anderslautenden Bescheiden geführt hätten und somit nicht zulässig seien.

**Zugestanden werden seitens des Bf daraufhin die neu hervorgekommenen Umsätze mit den Lebensmittelgroßhändlern laut KM für die Jahre 2012-2014.**

Hinsichtlich 2015 habe sich nach Ansicht des Richters eine andere Situation ergeben. Zu 2015 sei mittlerweile eine Gewinnermittlung vorgelegt worden, die seitens des FA weitgehend akzeptiert werde, im Detail werde dazu noch später gesprochen. Da selbst nach der Ansicht des Bf ab 2015 jedenfalls Buchführungspflicht bestehe, neue Tatsachen jedenfalls auch einen im Spruch anderen Bescheid bewirken würden, könnte die Beschwerde gegen die WA Est und USt 2015 zurückgenommen werden.

Der Bf erwiderte darauf, dass die Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide 2015 aufrecht bleiben würden, weil die vom FAÖ angeführten Wiederaufnahmegründe nicht nachvollziehbar seien.

Nach Ansicht des FA würde sich schon alleine aufgrund der nun erklärten Zahlen das Bestehen der Wiederaufnahmegründe ergeben.

Zum Thema Beendigung bzw. Fortbestand der GesbR und Vorliegen einer Betriebspacht wollte der Richter vorweg wissen, ob es einen schriftlichen Gesellschaftsvertrag zwischen dem Bf und seiner Gattin gebe.

Der Bf gab dazu an, dass es die GesbR seit der Übernahme des Hofes von seinen Eltern durch seine Gattin und ihn im Jahr 1992 gebe. Einen schriftlichen Gesellschaftsvertrag gebe es nicht.

Der Richter erläuterte in der Folge die Rechtsfolgen des Ausscheidens des vorletzten Gesellschafters aus einer GesbR. Nach einer wesentlichen Ansicht führe im Fall des Ausscheidens des vorletzten Gesellschafters einer GesbR der verbleibende Gesellschafter den zuvor gemeinsamen Betrieb nunmehr als Gesamtrechtsnachfolger fort. Dies würde auch unabhängig davon eintreten, wie die vermögensrechtliche Situation hinsichtlich des Gesellschaftsvermögens im Rahmen der Parteienvereinbarungen geregelt sei. Dafür könnte die analoge Anwendung des § 142 UGB oder auch § 19 Abs. 2 BAO sprechen. Dies könnte wiederum für die Frage bedeutsam sein, ob ein möglicherweise stattgefundenes Überschreiten der betriebsbezogenen Buchführungs-Grenze durch den Betrieb der GesbR nunmehr beim vom Bf übernommenen Betrieb weiterwirke.

Verlesen werden die wesentlichen Inhalte des Pachtvertrages, die Mitteilungen an die Kunden, die Mitteilung an die AMA und die Aussagen des Bf im bisherigen Verfahren und in der Hauptverhandlung beim LG Steyr.

Aus diesen sei jedenfalls eindeutig erkennbar, dass – wie vielfach seitens des Bf zwar geschildert, letztlich aber bestritten – die Gattin sich aus gesundheitlichen Gründen aus der gemeinsamen Bewirtschaftung zurückziehen und ihren Liegenschaftsanteil nun dem Gatten zur alleinigen Bewirtschaftung überlassen wollte.

Da man seinen eigenen Miteigentumsanteil nicht pachten könne und sich aus den nicht fremdüblichen Vereinbarungen im Vertrag (Pachtzins viel zu niedrig, keine Wertanpassung) ergebe, dass ein echtes Pachtverhältnis gar nicht gewollt gewesen sei, stelle sich die Frage, was der Bf und seine Gattin mit diesem Vertrag tatsächlich beabsichtigt hätten.

Der Bf verwies daraufhin auf die Ausführungen in der Stellungnahme vom 21.10.2024. Ergänzend wies er darauf hin, dass zivilrechtlich ein Vertrag zwischen einer GesbR und einer natürlichen Person nicht möglich sei, sondern die nicht rechtsfähige GesbR ausschließlich durch die natürlichen Personen kontrahieren könne. Die GesbR habe noch immer das landwirtschaftliche Vermögen und an dieser GesbR sei weiterhin BfGattin beteiligt, daher könne sie nicht aus der GesbR ausgeschieden sein.

Der Richter hielt fest, dass die Frage der Fortsetzung der GesbR unabhängig von der vermögensrechtlichen Situation zu beurteilen sei. Dies insbesondere deshalb, weil ohnehin zweifelhaft sei, ob bei Auflösung einer GesbR seltsamerweise Alleineigentum des fortführenden Unternehmers oder weiterhin Miteigentum bestehen soll.

Nach Ansicht des Amtsvertreters bedürfe es einer differenzierten Betrachtung für die jeweiligen Rechtsgebiete. Es werde zivilrechtlich eine andere Beurteilung geben als dies bei der ertragsteuerlichen Zurechenbarkeit gegeben sei.

Der Bf führte dazu aus, dass bis Ende Juli 2012 die GesbR die Landwirtschaft bewirtschaftet habe. Danach sei die Bewirtschaftung durch den Bf erfolgt. Die GesbR sei insbesondere auf die Erhaltung der landwirtschaftlichen Substanz und die Bereitstellung der landwirtschaftlichen Maschinen beschränkt gewesen.

Nach Ansicht des FA gebe es für diese Trennung keine belegten Nachweise.

Der Bf wandte ein, dass seine Gattin in Folge ihrer Krankheit ihre Tätigkeit im Betrieb einstellen musste und sei per 1.8.2012 in Frühpension gegangen.

Der Pachtvertrag sollte nach Ansicht des Richters offensichtlich nur klar- oder sicherstellen, dass sich an der vermögensrechtlichen Situation zwischen dem Bf und seiner Gattin durch deren Ausscheiden aus der GesbR nichts ändern sollte. Zwar sollte der Bf den zuvor gemeinsamen Betrieb nun alleine fortführen. Keinesfalls sollte der Miteigentumsanteil der Gattin aber auf den Bf übergehen.

Seitens der beschwerdeführenden Partei wurde auf EStR Rz 5156 verwiesen. Der Pachtvertrag sei tatsächlich auch als vertragliche Grundlage für die Pacht gedacht gewesen. Laut VwGH 28.5.2019 Ra/2017/15/0062 habe der fremdunübliche Pachtzins keine Auswirkung auf den Eintritt der gewollten Rechtsfolgen. Die GesbR sei somit Unternehmer. EStR Rz 5151 halte fest, dass, solange das Vermögen der GesbR auch landwirtschaftlich bewertet sei, das als Dauerverpachtung anzusehen sei und somit liege keine Betriebsaufgabe. Aus der Tatsache, dass die GesbR als Steuersubjekt weiter erfasst gewesen sei, könne nur geschlossen werden, dass sie auch existent gewesen sei.

Der Amtsvertreter replizierte darauf, dass sich aus EStR Rz 5156 durchaus auch ergeben könne, dass es keine Neugründung eines Betriebes gebe, sondern eine Fortführung aufgrund einer unentgeltlichen Nutzungsüberlassung oder aufgrund einer unentgeltlichen Übergabe. Ab 2013 gebe es bezüglich der GesbR hinsichtlich der F- und USt-Bescheide Nullbescheide. Daraus könne geschlossen werden, dass es keine betriebliche Tätigkeit gegeben habe. Wäre die erklärungsgemäße Veranlagung unrichtig gewesen, hätte man dagegen eine Beschwerde einbringen müssen.

In der Folge hielt der Richter zur grundsätzlich verbliebenen strittigen Frage, ob der Bf in den Jahren 2012 bis 2014 seinen Gewinn pauschal ermitteln dürfe oder dürfe bzw. müsse das FAÖ den Gewinn schätzen, weil es keine Gewinnermittlung gebe, zu der der Bf verpflichtet wäre, fest, dass dazu zwei Fragen geklärt werden müssten:

- 1) Liege evtl gar keine LuF sondern ein GW vor, wenn nach der Verkehrsauffassung eine einheitlicher GW mit einem LuF Nebenbetrieb vorliege oder der Zukauf nachhaltig mehr als 25% des Gesamtumsatzes ausmache.
- 2) Liege ein LuF vor, der von der LuF PauschVO 2011 nicht Gebrauch machen dürfe, weil er nach § 125 BAO buchführungspflichtig sei oder die Voraussetzungen der PauschVO sonst nicht erfülle.

Zur Klärung dieser Fragen sei zunächst festzuhalten, dass die von der BP festgestellten Umsätze nicht bestritten werden (bestritten werde in diesem Zusammenhang die Zulässigkeit eines Sicherheitszuschlages). Fraglich sei allerdings, in welcher Höhe dieser Umsatz mit Salaten aus der Eigenproduktion bzw. mit einer gewerblichen Tätigkeit erzielt worden sei.

Der Richter hat dazu die vom Bf dem FA übergebene Kalkulation der maximal möglichen Umsätze der Jahre 2007 bis 2009 mit den dabei verwendeten Parametern verlesen. Fraglich sei, wieviel ha tatsächlich für Salat verwendet worden seien. Nach der ursprünglichen Kalkulation und den aktuellen Angaben seien dies:

- 2008 17,93 ha
- 2009 15,65 ha
- 2010 15,89 ha
- 2011 15,57 ha
- 2012: fraglich; nach den Ergänzungen des Bf in der Verhandlung: 19,97 ha
- 2013: aktuelle Vorlage: 19,62 ha
- 2014: fraglich; nach den Ergänzungen des Bf in der Verhandlung: 15,15 ha
- 2015: Anbauvertrag mit der neue Handels GesbR: 13,89 ha

Die beschwerdeführende Partei gab dazu an, dass die damalige Kalkulation von der Kanzlei Sadleder vorgelegt worden sei. Die Zahlen seien deshalb zustande gekommen, weil nicht bekannt gewesen sei, dass es bei Salat zwei Ernten pro Jahr gebe.

**Auf die konkrete Frage des Richters, ab wann es tatsächlich zwei Ernten pro Jahr gegeben habe, gab der Bf an, dass nach dem Konkurs fallweise zweimal und teilweise einmal auf dieselbe Fläche ausgepflanzt worden sei**

Auf Befragung zu dem Argument des FA der „gleichgebliebenen Lohnaufwendungen“ gab der Bf an, dass das Personal erforderlich gewesen sei, weil geerntet werden hätte müssen. Fallweise seien bei Absatzschwierigkeiten auch schlechtere Preise in Kauf genommen worden.

Auf die Frage, ob der Bf seine Ausführungen in irgend einer Form belegen könne, gab der Bf an, dass der Steuerberater aufgrund des immer gleichbleibenden Einheitswertes davon ausgegangen sei, dass immer die Pauschalierung anzuwenden sei.

Auf den Einwand des Richters, dass er nicht glaube, dass die Umsatzgrenzen nicht auch bekannt gewesen seien, erwiderte der steuerliche Vertreter des Bf, dass diese schon bekannt gewesen seien, dass aber deren Überschreiten möglich gewesen wäre, wurde nicht in Erwägung gezogen.

Der Richter wollte sodann wissen, ob es also keinerlei Unterlagen, mit denen belegt werden könnte, dass die Umsätze in den Jahren 2007-2010 tatsächlich unter 400.000 € gewesen seien, gebe.

Der Bf gab dazu an, dass es keine Unterlagen mehr gebe.

Auf die Frage des Richters, wieviel ein Salat bei Verkauf wiege und ob der Preis iHv € 0,50 ein Kilo oder Stückpreis sei, gab der Bf an, dass der Salat zwischen 300 und 500 g wiege und es sich um einen Stückpreis handle.

Weiters wollte der Richter wissen, wieviele Pflanzen je ha und Ernte ausgesetzt werden würden. Die Angaben dazu würden zwischen 65.000 und jetzt zuletzt „mindestens 72.000“ schwanken. Auch hinsichtlich der Aberntequote gebe es Angaben zwischen 55% und zuletzt 85%. Könne man für die Kalkulation objektive Jahresdurchschnittswerte heranziehen, wobei man unterstellen könne, dass der Betrieb des Bf nach seinen Aussagen hinsichtlich der Bodenbeschaffenheit und Wasserversorgung unter günstigen Bedingungen arbeite.

Dazu führte der Bf aus, dass mit der alten Maschine bis ca. 2013 65.000 Pflanzen und mit der neuen Maschine ca. ab 2013 72.000 Pflanzen ausgesetzt worden seien. Die Aberntequote beträgt im Laufe der Jahre im Schnitt ca. 75 %.

Der Richter hielt in der Folge fest, dass nach dem Grünen Bericht bei Bewirtschaftung von 15 ha mit Mehrfachnutzung im Jahr mit einem Umsatz iHv 276.000 kalkuliert werden könne. Dies entspreche ja auch den früheren Angaben des Bf.

Dazu könne der Bf keine genauen Angaben machen. Aufgrund der möglichen Preise wäre es aber denkbar, dass dies der Jahresertrag bei einem Salatanbauer sei, der keinen Direktvertrieb habe. Ab dem Jahr 2014 würden Lieferungen des Bf an die neue Handels GesbR (nach den Angaben des Bf wurde ausschließlich an diese geliefert) in folgender Höhe erfolgen: 2014 Juli bis Oktober: 417.346; 2015: Mai bis Oktober: laut Re 493.087; laut Erkl. 448.261, Erfolgsrechnung: Salat: 440.256, Sonstige 12%: 136.093; 2016: Mai bis Oktober: laut Re 615.708; laut Erkl. 550.789; Erlöse Erfolgsrechnung: Salat: 547.325; 2017: laut Erkl. 301.364 Erfolgsrechnung: Erlöse Salat: 55.550; 2018: lt Erkl. 312.309, Erlöse laut Erfolgsrechnung: Erlöse Salat: 274.176, Erlöse 13%: 140.400; 2019: laut Erkl. 322.904

Die Vorsteuern waren ziemlich gleichbleibend in den Jahren ab 2015:

|   |           |   |           |   |           |   |           |   |           |
|---|-----------|---|-----------|---|-----------|---|-----------|---|-----------|
| € | 30.000,00 | € | 34.276,07 | € | 31.063,77 | € | 35.359,67 | € | 39.365,65 |
|---|-----------|---|-----------|---|-----------|---|-----------|---|-----------|

Auf die Frage, wie sich der Bf diese Zahlen und Abweichungen erkläre und es bei 2 Ernten nach den aktuellen Berechnungen des Bf doch einen ca Umsatz von 1,2 Mio/Jahr geben müsse, erläuterte der Bf, dass er aufgrund der vertraglichen Gestaltung (siehe dazu den im Akt aufliegenden Anbauvertrag 2015) nur mehr ca. 15 ct pro Stück erzielen könne.

Auf die Frage des Richters an den anwesenden Betriebsprüfer, ob er dies aufgrund seiner Prüfung der Jahre 2014-2016 bestätigen könne, gab dieser an, dass diese Aussagen tendenziell bestätigt werden könnten.

Der Bf ergänzte sodann, dass bis 2006 der Handel mit der frühere Handels GmbH, ab 2007 bis Juli 2012 mit der GesbR und ab Ende 2014 mit der neue Handels GesbR getätigt worden sei. In den Jahren 2007-2010 sei dies aber ein „Kampf“ gewesen.

Auf Befragung des Prüfers, warum die Kontrollmitteilungen nur für Jahre ab 2011 vorliegen würden, gab dieser an, dass die erste Kontrollmitteilung vom Prüfer der Firma Hofer gekommen sei und diese eben nur die Jahre ab 2011 betroffen habe. Hinsichtlich der anderen Unternehmen war bei Prüfung im Jahr 2018 für das Jahr 2010 bereits die Belegaufbewahrungspflicht abgelaufen. Ob er auch Zahlen für die Jahre vor 2011 angefordert habe, könne er nicht mehr sagen. Es gebe jedenfalls keine Informationen für die Jahre vor 2011.

Das FA vertrete dazu nach den Angaben des Amtsvertreters die Ansicht, dass der Bf mit seiner im Zeitraum 2006/07 insolvent gewordenen frühere Handels GmbH über 40 Mio Handelsumsätze gehabt habe und diese in der Folge auch tlw mit der GesbR fortgesetzt habe. Dies sei dann ab 2011 auch nachweisbar. Es entspreche nicht der Lebenserfahrung, dass jemand seine geschäftlichen Kontakte völlig abreißen lasse und dann nach vier Jahren im Jahr 2011 wieder von 0,00 auf 1,3 Mio aufbauen könne. Vielmehr sei anzunehmen, dass die GesbR

die Handelsgeschäfte auch in den Vorjahren in ähnlicher Höhe wie 2011 bis 2014 fortgeführt habe um im Interesse der beabsichtigten Neugründung einer Handels GmbH die Kontakte zu den LM-Ketten nicht abreißen zu lassen. Dies komme auch in den Aussagen des Bf zum Ausdruck. So hätte dieser in seiner Gegenäußerung vom 21.11.2019 zum vorläufigen Besprechungsprogramm vom 5.11.2019 (siehe BVE GesbR) ausgeführt, dass er als Lieferant bzw. Lieferantin (GesbR) der Handelsbetriebe nicht eliminiert werden wollte, weil stets daran gedacht worden sei, den Vertrieb in einer eigenen Gesellschaft zu organisieren (siehe spätere neue Handels GesbR). Wer aber eine Eliminierung verhindern wolle, müsse zunächst einmal als Lieferant geführt werden.

Nach der Begründung zur BVE vom 20.10.2021 betreffend die GesbR sei insbesondere das Jahr 2011 von großer Bedeutung für die Beweiswürdigung, weil dies das einzige Jahr sei, zu dem einerseits eine Kalkulation der möglichen Eigenproduktion und des damit erzielbaren Umsatzes sowie aufgrund des aufliegenden Kontrollmaterials zumindest ein Teil des tatsächlich erzielten Umsatzes bekannt sei: Dem Umsatz aus Eigenproduktion laut Bf iHv 352.000 stehe ein Umsatz laut aufliegenden KM iHv € 1,6 Mio bzw ohne SZ € 1,3 Mio. gegenüber. Es sei völlig unglaublich, dass der Bf zwischen 2007 bis 2010 keine Handelsumsätze gemacht hätte. Wenn der Bf vor der Nachweisführung betreffend die Handelsumsätze diese auch für 2011 abgestritten habe und auch jetzt noch für die Jahre davor, sei dies wenig glaubwürdig.

Der Bf erwiderte darauf, dass es ab 2007 Verkaufsversuche gegeben habe, die auch teilweise erfolgreich gewesen seien, aber nicht nachhaltig. Ab 2011 hätte es wieder Abnahmevereinbarungen gegeben.

Zum Sicherheitszuschlag iHv 10% vertrat der Amtsvertreter die Ansicht, dass es äußerst unwahrscheinlich sei, dass es nicht doch weitere Abnehmer gegeben habe. Es könne nicht davon ausgegangen werden, dass es nur die erhobenen Abnehmer gegeben hätte. Es gebe weitere LM-Ketten (ADEG, Nah und Frisch, mögliche Abnehmer im Ausland, ...) und auch einzelne unabhängige Großmärkte oder Einzelhändler, die als Abnehmer in Frage kämen, ebenso wäre ein Export denkbar. Zur Absicherung dieser Umstände müsse nach Ansicht des FA im Erstbescheid ein SZ iHv 20% und in der BVE ein SZ iHv 10% angesetzt werden.

Neue Erkenntnisse des FA würde das FAÖ nun eine SZ iHv 20% wie in den Erstbescheiden fordern lassen.

Der Bf führte dazu aus, dass, wenn die mögliche Umsatzgrenze laut aktueller Kalkulation bei zwei Ernten im Jahr nicht überschritten worden sei, es auch nicht zusätzliche Abnehmer gegeben haben könne. Festzuhalten sei auch, dass, wenn sie an Hofer liefern, an Liedl kein Stück verkaufen. Nach seiner Meinung habe die BP sämtliche Umsätze erfasst.

Der Richter hielt dazu fest, dass das Nichtüberschreiten der genannten Umsatzgrenze eben möglicherweise genau daran liege, dass nicht alle tatsächlichen Umsätze bekannt und in diesen weitere Umsätzen enthalten sein könnten..

Der Prüfer gab auf Befragung durch den Richter an, dass die von uns angeschriebenen Unternehmen die Umsatzzahlen gemeldet hätten. Negativmitteilungen habe es keine gegeben.

Hinsichtlich der Gewinnermittlung **2015** laut FAÖ wird diese anhand der Zahlen des FAÖ diskutiert und der Bf gibt auf Befragung dazu an, **dass es sich um keine vollständige Gewinnermittlung handle** und jedenfalls die AfA und der Pflanzenschutz als Aufwand fehle. Bis Ende nächster Woche könne er dem FA eine nachvollziehbare Gewinnermittlung vorlegen.

Die Parteien gaben dazu an, dass die Eingaben des Bf (auch bezüglich Salatzukauf und HABAU-Rechnung) einvernehmlich geprüft und dem BFG das Ergebnis mitgeteilt werde.

Der Bf stimmte der Gewinnermittlung 2016 laut FA zu.

Zum Thema Vorsteuer fragte der Richter, in welcher Höhe nach Ansicht des Bf Vorsteuern zu berücksichtigen seien und ob es überhaupt Rechnungen mit USt-Ausweis gegeben habe. Im Erstbescheid seien 0 Vorsteuern berücksichtigt gewesen. Laut BVE 2012: 5/12 von 50.000: 21.000; 2013: 50.000; Ab 2014 Handel tlw und zunehmend bei der neue Handels GesbR: 30.000; 2015: 30.000; 2016 laut Erklärung: 30.136,25.

Wie in der Ladung angekündigt, mögen vorgelegt werden: Nachweis der ursprünglich (2012 bis 2016) in Rechnung gestellten Vorsteuern; Nachweis des ursprünglichen Vorhandenseins von Rechnungen mit USt-Ausweis; Nachweis der Hauptlieferanten, Bestellungen, Schriftverkehr, beispielhafte Rechnungen zum Salatzukauf, .... (VwGH 22.4.1998, 95/13/0191: amtswegige Ermittlungspflicht tritt in den Hintergrund, der Bf muss beweisen, dass derartige Rechnungen ausgestellt worden sind. Bloße Listen oder Behauptungen sind nicht ausreichend.)

Nach Ansicht des Amtsvertreters könne die Vorsteuer aufgrund des § 12 Abs 1 UStG 1994 (in einer Rechnung ausgewiesene Umsatzsteuer) oder aufgrund des § 12 Abs 14 UStG 1994 (im Zusammenhang mit einem USt-Finanzvergehen) nicht abgezogen werden. Der Bf habe Kenntnis von seiner Buchführungspflicht gehabt, weshalb er die Rechnungen aufbewahren hätte müssen.

Der Bf vertrat dagegen die Ansicht, dass trotzdem als glaubhaft angesehen werden müsse, dass ein Landwirt im Salatanbau Zukäufe von Unternehmern tätige und daher auch entsprechende Rechnungen vorgelegen seien. Soweit derartige Rechnungen noch aufgefunden worden seien, seien sie auch vorgelegt worden. Die Rechnungen seien deshalb nicht aufbewahrt worden, weil der Bf der Ansicht gewesen sei, dass er ohnehin pauschaliert sei. Er sei auch tatsächlich nicht buchführungspflichtig gewesen.

Zum Thema Verlust des Vorsteuerabzuges nach § 12 Abs 14 UStG 1994: wenn der Unternehmer wusste oder wissen hätte müssen, dass der Zukauf iZm vorsätzlich nicht erklärten Ausgangsumsätzen (Umsatzsteuerhinterziehung) oder sonstigen die USt betreffenden Finanzvergehen steht.

Der Richter führte dazu aus: Der Bf wurde vom LG Steyr betreffend USt 2016 wegen deren vorsätzlicher Hinterziehung von Umsatzsteuer verurteilt. An diese Sachverhaltsfeststellung ist das BFG gebunden und insofern steht für 2016 nach § 12 Abs. 14 UStG 1994 und der Judikatur des EuGH und VWGH einmal sicher kein Vorsteuerabzug zu. Hinsichtlich der Vorjahre hatte das Gericht festgestellt, dass „im Zweifel kein Vorsatz festgestellt werden“ konnte und daher keine Verurteilung erfolgte.

Im Abgabungsverfahren gibt es keine „Zweifelsregel“ und es muss daher der wahrscheinlichste Sachverhalt festgestellt werden. Es muss somit festgestellt werden, ob der Bf mit höchster Wahrscheinlichkeit zumindest bedingt vorsätzlich iSd § 8 FinStrG gehandelt hat. Wenn der Bf eventuell gar nicht sicher ist, dass er infolge der unrichtigen Anwendung der Pauschalierung Umsatzsteuer verkürzt, dies jedoch ernstlich für möglich hält und sich damit (und somit mit seiner Bereicherung zu Lasten des Fiskus) abfindet (dies „billigend in Kauf nimmt“), stehen die Zukäufe im Sinn des § 12 Abs. 14 jedenfalls in Zusammenhang mit USt-Hinterziehungen oder einem sonstigen die Umsatzsteuer betreffenden Finanzvergehen und der Vorsteuerabzug hat zu entfallen.

Der Bf gab dazu an, dass er sich immer an die Auskünfte seiner Berater gehalten habe und von diesen dahingehend informiert worden sei, dass er pauschaliert sei.

Abschließend hielt das FAÖ seine bisherigen Anträge aufrecht. Hinsichtlich 2015 würden die Abklärungen mit dem steuerlichen Vertreter des Bf getroffen werden. Hinsichtlich der Anzahl der Ernten wird das Erstvorbringen des Bf für glaubwürdiger gehalten. Die ersten Zahlen würden auch mit dem Grünen Bericht übereinstimmen. Der Behördenvertreter beantragte die Abweisung der gegenständlichen Beschwerde und eine Abänderung der angefochtenen Bescheide zu Lasten des Bf. Sowohl hinsichtlich der Einnahmen als auch hinsichtlich der 10% igen Umsätze möge in den Jahren 2012 bis 2014 ein 20%iger SZ Berücksichtigung finden. Hinsichtlich der weiteren Änderungen für die Jahre 2015 und 2016 wird auf die Ausführungen oben verwiesen.

Der Bf beantragte dagegen die Stattgabe der Beschwerde bzw. die Aufhebung des angefochtenen Bescheides. Die zuletzt vorgelegten Unterlagen und Berechnungen (Kalkulation 2013) seien aufgrund objektiver Unterlagen erstellt worden und hätten eine viel höhere Beweiskraft als frühere Aussagen, die auf der Grundlage eines niedrigeren Beweissubstrats basierten.

Die Parteien stellten keine weiteren Fragen und Beweisanträge.

Der Verhandlungsleiter verkündet den Beschluss, dass die Entscheidung gemäß § 277 Abs. 4 BAO der schriftlichen Ausfertigung vorbehalten bleibt.

Der Amtsvertreter teilt mit Mail vom 24.3.2025 mit, dass seiner Ansicht nach infolge der zuletzt getätigten Aussagen des Bf hinsichtlich der mehrfachen jährlichen Aberntungen durchgehend seitens der GesbR und in der Folge seitens des Bf Einkünfte aus LuF erzielt worden seien. Aufgrund des dauerhaften und nachhaltigen Überschreitens der Buchführungsgrenzen und der Gesamtrechtsnachfolge des Bf nach der GesbR sei für eine Anwendung der LuF-PauschVO kein Raum.

In weiterer Folge wurde seitens des Richters mehrfach versucht eine für alle Parteien annehmbare Streitbeilegung zu erreichen. Beeinflusst wurden diese Versuche auch durch die Absicht des Finanzamtes ein Feststellungsverfahren betreffend einer anderen Personengesellschaft mit hohen Verlusttangenten für den Bf wegen des Verdachts einer Liebhabereibetätigung wieder aufzunehmen.

Die beschwerdeführende Partei legte in der Folge (Mail vom 25.3.2025) die Bilanz und GuV-Rechnung des Bf für 2015 mit einem Bilanzgewinn iHv € 23.079,90 vor.

Seitens der beschwerdeführenden Partei wurde in der Folge mehrmals ersucht, mit der Abfertigung eines Erkenntnisses noch zuzuwarten, unter anderem weil man nun angesichts der strittigen Liebhabereibeurteilung doch an einer Streitbeilegung interessiert sei und mit dem Finanzamt in Verhandlungen stehe.

Mit Schreiben vom 28.5.2025 (eingelangt am 2.6.2025) zog der Bf die Vorlageanträge betreffend Umsatzsteuer 2012 bis 2015 und Einkommensteuer 2012 bis 2014 zurück. Ausdrücklich wurde angeführt, dass die Vorlageanträge betreffend Wiederaufnahme der Verfahren zur USt 2012 bis 2015 und zur ESt 2012 bis 2015 sowie betreffend die Sachbescheide USt 2016 und Est 2015 bis 2016 nicht zurück genommen werden.

Hinsichtlich der somit noch offenen Beschwerden ersuchte der steuerliche Vertreter am 3.6.2025 und am 12.6.2025 nochmals, mit einem Erkenntnis zuzuwarten. Am 18.6.2025 teilte das Finanzamt mit, dass es zu keiner Streitbeilegung gekommen sei.

Am 7.7.2025 erging an die Parteienvertreter nochmals ein Vorhalt.

Da davon auszugehen sei, dass hinsichtlich der Bemessungsgrundlagen für die festzusetzende Einkommensteuer für die Jahre 2015 und 2016 sowie die Umsatzsteuer 2016 zwischen den Parteien das Einvernehmen hergestellt sei, würden die Parteien ersucht werden, dem BFG für die drei genannten Abgaben die maßgeblichen Bemessungsgrundlagen zu übermitteln.

Hinsichtlich Umsatzsteuer 2016 sei § 12 Abs. 14 UStG 1994 zu beachten. Das Recht auf Vorsteuerabzug entfalle demnach, wenn der Unternehmer wusste oder wissen musste, dass

der betreffende Umsatz im Zusammenhang mit Umsatzsteuerhinterziehungen oder sonstigen, die Umsatzsteuer betreffenden Finanzvergehen steht.

Hinsichtlich der Beschwerden gegen die Wiederaufnahmebescheide USt und ESt 2012 bis 2015 werde die beschwerdeführende Partei um Stellungnahme zu folgenden Ausführungen ersucht:

Als neue Tatsachen seien eindeutig die hervorgekommenen Umsätze mit den LM-Ketten zu sehen. Hinsichtlich des Umstandes, dass diese auch zu einem im Spruch anders lautenden Bescheid führen müssten, wird vom Richter die im Vorhalt vom 7.7.2025 vertretene Rechtsansicht, dass dies infolge der Rechtskraft der Sachbescheide feststehe, nicht aufrecht gehalten. Wie bei den rechtlichen Darstellungen untern ausgeführt wird, ist dies unabhängig von der Rechtskraft der Sachbescheide neuerlich zu prüfen, um festzustellen, ob die Wiederaufnahme zu Recht erfolgte.

Hinsichtlich des Vorwurfs der mangelhaften Begründung der Wiederaufnahmebescheide stellte der Richter im Vorhalt die Rechtslage ausführlich dar und führte aus: „In der Begründung der WA Bescheide UST und EST 2012 bis 2015 erfolgte jeweils ein Hinweis auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfbericht zu entnehmen sind. Es ist in den Bescheiden keine bestimmte Tz der angeführten Unterlagen angeführt, sodass die gesamten genannten Unterlagen Teil der Begründung des Bescheides wurden. Hinsichtlich des ausgeübten Ermessens erfolgt die übliche floskelhafte Begründung, die allgemein als ausreichend beurteilt wird. Dass den Wiederaufnahmebescheiden eine Begründung hinsichtlich der Ermessensausübung fehle, stimmt nicht. In den Bescheiden wird ausgeführt, dass im vorliegenden Fall das Interesse an der Rechtsrichtigkeit das Interesse auf Rechtsbeständigkeit überwiegt und die steuerlichen Auswirkungen nicht als bloß geringfügig angesehen werden können. Das Finanzamt hat die Wiederaufnahmebescheide mit einem Verweis auf den Prüfungsbericht begründet. Dass ein derartiger Verweis zulässig ist, entspricht ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. das hg. Erkenntnis vom 22. November 2012, 2012/15/0172). VwGH 10.2.2016, 2013/15/0087 Dem Vorbringen, wonach die Begründung der Wiederaufnahme im Bescheid selbst zu erfolgen habe, ist zu entgegnen, dass es nicht rechtswidrig ist, in der Begründung eines Bescheides auf die der Partei zugegangenen Schriftstücke Bezug zu nehmen (vgl. Ritz, BAO5, § 93 Tz 15). Daher ist auch ein Verweis auf die Niederschrift und den Betriebsprüfungsbericht zulässig (vgl. das Erkenntnis vom 22. November 2012, 2012/15/0172, mwN). Die Beschwerdeführerin bestreitet nicht, dass ihr die Schriftstücke zugegangen sind. Die Begründung des Wiederaufnahmebescheides konnte daher auf diese Schriftstücke verweisen. Diese sind damit einem Teil der Begründung des Wiederaufnahmebescheides gleichzuhalten. Die über die Feststellungen aufgenommene Niederschrift vom 24.4.2019 (inklusive des zum Bestandteil der Niederschrift erklärten Besprechungsprogrammes sowie des Zusatzes zu diesem) und der Prüfbericht vom 8.5.2019 sind somit nach der Judikatur des VwGH zum Bestandteil der Begründung der

Wiederaufnahmebescheide geworden. Im Prüfbericht erfolgte unter der Überschrift „Prüfungsabschluss“ folgender Hinweis: Hinsichtlich nachstehend angeführter Abgabenarten und Zeiträume wurden Feststellungen getroffen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs.4 BAO erforderlich machen: Abgabenart Umsatzsteuer Zeitraum 2011 -2015 Tz 3 und 4; Einkommensteuer 2011 2015 Feststellung Tz. 3 Die Wiederaufnahme erfolgt unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung. Im vorliegenden Fall können die steuerlichen Auswirkungen nicht als geringfügig angesehen werden. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen. Dabei wird in den angeführten Tz 3 und 4 jeweils die steuerliche Auswirkung jener Feststellungen dargestellt, die in den Tz 3 und Tz 4 der Niederschrift dargestellt sind und auf die auch im Prüfbericht verwiesen wird. In Tz. 5 des Prüfberichts wird unter „Gründe Wiederaufnahme“ angeführt: Im Zuge der Betriebsprüfung kam erstmalig zum Vorschein, dass der Steuerpflichtige Einnahmen erzielt aus denen sich eine Bilanzierungsverpflichtung nach BAO ergibt. Weiters wurde ersichtlich, dass Unterlagen (Eingangsrechnungen etc) nicht zur Einsichtnahme vorhanden waren. Ergänzend dazu wurde in Tz. 6 zur Wiederaufnahme des Verfahrens festgehalten: Im Zuge der Außenprüfung sind Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens hätte einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt. Dies trifft hinsichtlich der getroffenen Feststellungen zu den angeführten Abgabenarten und Zeiträumen zu. Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände. Es handelt sich demnach um Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis - als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht - geführt hätten, etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften oder auch innere Vorgänge, wie Ansichten, Absichten und Gesinnungen. Im Hinblick auf die erheblichen Auswirkungen der neu hervorgekommenen Tatsachen auf die Bemessungsgrundlagen der neu zu erlassenden Bescheide besteht kein Zweifel, dass es geboten ist, der Rechtsrichtigkeit Vorrang vor der Rechtsbeständigkeit einzuräumen. Im Besprechungsprogramm (Beilage E1 – E5) zur Niederschrift und zum Bestandteil der Niederschrift erklärt wird zunächst in Tz 1 allgemein festgehalten: Der Steuerpflichtige Herr Bf betreibt seit Jahren ein Land- und Forstwirtschaft und erzielt daraus Einkünfte. Der Gewinn dieser Einkünfte wurde laufend (auch im Prüfungszeitraum) gemäß der Pauschalierungsverordnung für Land- und Forstwirtschaft im Wege der Vollpauschalierung ermittelt. ....In den Jahren 2011 bis 2015 wurden folgende Gewinne bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft angesetzt: Gewinn LuF Gewinn LuF 2011 0,00 2014 0,00 2012 0,00 2015 8.167,93 2013 0,00 Aufgrund einer Kontrollmitteilung wurde dem Finanzamt bekannt, dass Herr Bf in den Jahren 2011 bis 2014 folgende Einnahmen von unterschiedlichen Unternehmen wie Hofer, Spar usw. erzielte. .... In Tz 2 werden als

Grundlage der zu erfolgenden Schätzung der Einnahmen und Umsätze die Zahlen laut Kontrollmitteilungen angeführt. Eine Ermittlung der betraglichen Zuschätzungen erfolgt in Tz 3 und in dieser Tz wird weiters ausgeführt: ..... Wie aus der Berechnung in Tz 3 ersichtlich hatte der Einzelunternehmer Bf in den Jahren 2011 bis 2014 die Umsatzgrenzen deutlich überschritten. Für die Jahre vor 2011 liegen noch keine Umsatzzahlen vor, es ist aber davon auszugehen, dass in den Jahren davor die Umsatzgrenze zur Führung von Büchern überschritten worden ist. Ein Hinweis darauf ergibt sich aus dem Brutto Lohnaufwand, der Bf in den Jahren davor entstanden ist. Dieser ist in den Jahren 2007 bis 2010 annähernd gleich hoch wie in den Jahren 2011 bis 2014, es müssen daher auch in etwa gleichhohe Umsätze entstanden sein. Gemäß § 125 BAO entsteht die Buchführungspflicht sobald in zwei aufeinanderfolgenden Jahren der Umsatz in Höhe von 550.000,- (bzw. 400.000,- bis 2014) überschritten wurde. Die Buchführungspflicht tritt mit Beginn des darauf zweitfolgenden Jahres in Kraft. Aus Sicht des Prüfers besteht daher ab 2011 auf jeden Fall Buchführungspflicht. ....Daraus ergibt sich dass der § 22 UStG 1994 ab 2011 nicht mehr zur Anwendung kommen kann und die Umsätze mit dem Regelsteuersatz bzw. mit dem ermäßigten Steuersatz von 10% zu versteuern und abzuführen sind. Für den Vorsteuerabzug ist es unerlässlich das Rechnung gemäß § 11 UStG 1994 vorliegen. Da bis zum heutigen Zeitpunkt keine Belege vorgelegt wurden, sind keine Vorsteuern zu berücksichtigen.

Nach der im Sinn der VwGH Judikatur zulässigen Verweiskette und den Ausführungen in den Schriftsätzen zur Betriebsprüfung, auf die in den Bescheidbegründungen verwiesen wird, ergibt sich eindeutig jener Tatsachenkomplex, den das Finanzamt als neu hervorgekommen betrachtet hat und auf den die Wiederaufnahme der jeweiligen Verfahren gestützt wurde. Es handelt sich dabei zweifellos um jene Umsätze bzw Einnahmen, die in den gegenständlichen Jahren mit den großen Handelsketten erzielt wurden und dem Finanzamt infolge der Anwendung der luf Vollpauschalierung durch den Bf bei Erlassung der Erstbescheide nicht bekannt waren. Wenn in der Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide ausgeführt wird, dass die Bescheide keine Begründung für die Bilanzierungs- und Umsatzsteuerpflicht für die gegenständlichen Jahre enthalten würden, ist dem entgegenzuhalten, dass beide Verpflichtungen grundsätzlich Rechtsfolgen der neu hervorgekommenen Tatsachen darstellen, die letztlich auch zu den im Spruch anders lautenden Bescheiden geführt haben. Selbst, wenn man diese Verpflichtungen als für die Wiederaufnahmen maßgebliche neue Tatsachen ansehen würde, müsste festgehalten werden, dass diese Umstände im BP-Bericht (Tz 5) und auch in der zur Bescheidbegründung zählenden Niederschrift (bzw in deren Bestandteil Besprechungsprogramm) angeführt sind (siehe dazu auch die abweisenden BVEs). Die Begründung des Bf in dessen Beschwerde bekämpft tatsächlich mit keinem Wort das Hervorkommen neuer Tatsachen, nämlich die Umsätze mit den Lebensmittelketten. Vielmehr geht aus den Formulierungen hervor, dass der Bf der Ansicht ist, dass die aus den neuen Tatsachen geschlossenen Rechtsfolgen unrichtig seien und zu keinem im Spruch anders lautenden Bescheid führen würden. Dies ergibt sich auch aus dem Vorlageantrag des Bf und

dessen abschließenden Satz: „Es konnten daher für die Jahre 2012 bis 2015 keine neuen Tatsachen aufgezeigt und/oder nachvollziehbar dargelegt werden, die zu einer Umsatzsteuerpflicht und somit zu einer Bilanzierungspflicht auf Grund der Bestimmungen der BAO führen würden.“ Zusammengefasst: Der neu hervorgekommene Tatsachenkomplex wird von den ursprünglich der FinVerw nicht bekannten Umsätzen mit den Handelsketten gebildet, ist in der Begründung bzw in den verwiesenen Schriftsätzen ausreichend dargestellt und wird auch seitens der beschwerdeführenden Partei mit keinem Wort bestritten.“

Nach erteilter Fristverlängerung beantwortete der Bf den Vorhalt mit Schreiben vom 30.7.2025 (eingelangt am 4.8.2025) und legte Bilanzen, GuV-Rechnungen, BVE betr. USt 2016 und Aufstellungen zu den Bemessungsgrundlagen der zu entscheidenden Veranlagungen vor. Hinsichtlich der vorgehaltenen Bestimmung des § 12 Abs. 14 UStG 1994 teilte der Bf mit, dass keine USt-Hinterziehung bzw. kein die Umsatzsteuer betreffendes Finanzvergehen vorliege.

Hinsichtlich der Ausführungen des Richters zur Wiederaufnahme hielt der Bf fest, dass die Zurückziehungen bezüglich der Sachbescheide keine Zustimmung darstellen würden und diese auch erst rechtskräftig sein würden, wenn die Ordnungsgemäßheit der Wiederaufnahmebescheide feststehe.

Es sei nicht richtig, dass in den Wiederaufnahmebescheiden auf die Niederschrift und den Prüfbericht verweisen werde. Überdies sei die Begründung im Prüfbericht mit der Formulierung „es kam erstmalig zum Vorschein, dass der Bf Einnahmen erzielte, aus denen sich eine Bilanzierungspflicht nach BAO ergibt“ schlichtweg unrichtig, da der Bf erst mit Beginn des Einzelunternehmens Umsätze erzielte, die frühestens ab 2016 zu einer Buchführungspflicht führen könnten. In keinen Unterlagen würden Begründungen für eine Bilanzierungspflicht ab 2012 angeführt. Auch § 142 UGB könne nicht angewandt werden, da beide Unternehmen weiterhin bestehen und unternehmerisch tätig sein würden. § 19 BAO sei mangels Beendigung und Abwicklung der GesbR nicht anwendbar.

Die in den Unterlagen angeführten Umsätze vor August 2012 müssten ausgeblendet werden, weil sie nicht dem Bf zuzurechnen seien. Auch die Lohnkosten würden gem. § 125 BAO keine Rolle spielen. Mit diesen könne auch kein Zusammenhang mit Umsätzen hergestellt werden.

Es werde nicht bestritten, dass der Bf in den Jahren ab 2012 Umsätze tätigte, die ab 2016 zu einer Bilanzierungspflicht führen würden. Überdies seien die Einkünfte laut den Kontrollmitteilungen bezüglich der Jahre 2012 bis 2014 gar nicht neu hervorgekommen, da der Bf in diesen Jahren als pauschalierter Landwirt gar keine Aufzeichnungen führen musste und diese Einnahmen daher in den pauschalierten Einkünften enthalten seien. Infolge der Erfüllung der Voraussetzungen für die Pauschalierung in den Jahren bis 2015 hätte sich jedenfalls auch kein im Spruch anders lautender Bescheid ergeben, wenn es sich bei den Einnahmen mit den LM-Ketten um neue Tatsachen handeln würde. Jedenfalls beginne die Bilanzierungspflicht gem. § 15 BAO erst ab 2016.

Anm. d. Ri.: Die Ausführungen des Bf zu Aussagen im Vorhalt zu Jahren 2004 bis 2008 wurden missverstanden, da sich diese nicht auf den gegenständlichen Fall beziehen sondern in zitierten Erkenntnissen des VwGH angeführt sind.

Das BFG übermittelte die Ausführungen des Bf am 6.8.2025 an den Amtsvertreter zur Stellungnahme, die am 14.8.2025 beim BFG einlangte.

Die rechtskräftige finanzstrafrechtliche Verurteilung des Beschwerdeführers wegen Umsatzsteuerabgabenhinterziehung im Umsatzsteuerjahr 2016 (vgl Strafurteil des Landesgericht Steyr vom 16.11.2022, ON 050) habe Bindungswirkung und sei daher bei der Beurteilung des § 12 Abs 14 UStG entsprechend zu berücksichtigen. Dementsprechend sei die Vorsteuer bei der Berechnung der Umsatzsteuerschuld 2016 ex lege nicht abzuziehen.

Das FAÖ stimmte zunächst hinsichtlich den Ausführungen des Bundesfinanzgerichts vom 07.07.2025 zu, dass infolge der Rechtskraft der Sachbescheide bereits feststehe, dass die neuen Tatsachen zu im Spruch anders lautenden Bescheiden führen. Wie bereits ausgeführt und unten näher dargestellt vertritt der Richter aber diese Ansicht nicht mehr. Das FAÖ betonte aber, dass anders als der Beschwerdeführer in seinem Schriftsatz vom 30.07.2025 behauptet, die Zurückziehung der Vorlageanträge hinsichtlich Umsatzsteuer 2012 bis 2015 und Einkommensteuer 2012 bis 2014 eine Zustimmung zu den abgabenbehördlichen Feststellungen, die sich auf den für die Wiederaufnahme relevanten neu hervorgekommenen Tatsachen gründen, indiziere. Die Wiederaufnahme habe also folgerichtig zu einem - vom Beschwerdeführer anerkannten - im Spruch anders lautenden Bescheid geführt, für dessen betragsliche Spruchhöhe die Kenntnis der Nova reperta maßgeblich gewesen seien.

Die Rechtskraft des angefochtenen Bescheides trete bei Zurückziehung der Beschwerde im Zeitpunkt des Einlangens der Zurücknahmeerklärung bei der Behörde ein (VwGH 17.3.1970, 1855/68; vgl auch Ritz/Koran, BAO8 § 256 BAO Rz 15). Nach § 307 Abs 1 BAO sei mit dem die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid unter gleichzeitiger Aufhebung des früheren Bescheides die das wiederaufgenommene Verfahren abschließende Sachentscheidung zu verbinden. Nach § 307 Abs 3 BAO trete durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheides das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden habe.

Wenn das Bundesfinanzgericht der Beschwerde stattgeben sollte (wofür der Beschwerdeführer bisher keine ausreichende Begründung geliefert habe), würde eine Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides mit den Wirkungen des § 307 Abs 3 BAO erfolgen. Wird der Wiederaufnahmebescheid aufgehoben, so tritt nach § 307 Abs 3 das insbesondere im Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat. Durch die Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides scheide somit ex lege der neue Sachbescheid aus dem Rechtsbestand aus (zB VwGH 15.11.2005, 2004/14/0108; 19.12.2006, 2006/15/0353;

21.12.2012, 2010/17/0122; BFG 7.4.2023, RV/7106044/2015; 14.3.2024, RV/5100471/2023), der alte Sachbescheid lebt wieder auf (zB VwGH 30.3.2006, 2006/15/0016, 0017; 28.2.2012, 2009/15/0170; BFG 7.4.2023, RV/7106044/2015; 11.7.2023, RV/71001169/2014; 25.7.2023, RV/7103420/2019).

In beiden Fällen sei eine materielle Entscheidung über die Umsatzsteuer 2012 bis 2015 und die Einkommensteuer 2012 bis 2014 aufgrund der bereits eingetretenen absoluten Verjährung nicht mehr möglich. Im gegenständlichen Fall sei die Wiederaufnahme des Verfahrens in Einklang mit den §§ 303 ff BAO und daher rechtmäßig. Der wiederaufnahmerelevante Tatsachenkomplex sei hinreichend dargelegt worden. Der Beschwerdeführer habe jährliche Millionenumsätze vorsätzlich vor der Abgabenbehörde verborgen und damit der Abgabenbehörde das Bild eines kleinen pauschalierungsfähigen Landwirts geboten. Diese Millionenumsätze seien der Abgabenbehörde bei Erlassung der ursprünglichen Erstbescheide nicht bekannt gewesen. Bei Wiederaufnahmen von Amts wegen komme es auf den Kenntnisstand der Abgabenbehörde zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung an. Nach Bekanntwerden der Millionenumsätze sei - wie in zahlreichen anderen Fällen auch - eine Wiederaufnahme des Verfahrens und eine wesentliche erhöhende Abänderung des Spruchbetrags erfolgt. Die Umsätze hätten die Buchführungsgrenzen um ein Vielfaches gesprengt. Dass die Buchführungsgrenze vom Beschwerdeführer nur in jenen Jahren überschritten worden wären, in denen es dem Finanzamt ansatzweise möglich gewesen sei, die tatsächliche Umsatz- bzw Einnahmenhöhe zu ermitteln, widersprache der Lebenserfahrung und sei angesichts der finanzstrafrechtlichen Historie des Beschwerdeführers unglaublich. Sämtliche Einwendungen des Beschwerdeführers hinsichtlich der Buchführungsgrenze würden daher ins Leere laufen, da Umsätze in derart gewaltiger Höhe und das wirtschaftliche Gebaren des Beschwerdeführers ein Nichtüberschreiten der Umsatzgrenze in den Jahren vor 2012 unvorstellbar machen würden.

Am 17.9.2025 ersuchte der Richter das FAÖ per Mail um rasche Beantwortung im Zusammenhang mit den Abschlussarbeiten aufgetauchten Fragen:

„Muss nicht nach VwGH vom 23. 1. 2020, Ra 2019/15/0017 die nicht abzugsfähige Vorsteuer in diesem Fall als betrieblich veranlasster Aufwand bei der Gewinnermittlung berücksichtigt werden oder ist das bereits erfolgt?

Zur Ermittlung der Bemessungsgrundlagen: Laut Bf sind die Bemessungsgrundlagen laut BVE heranzuziehen, laut FAÖ die nach der am 7.7.2025 übermittelten Tabelle „Berechnungsblatt offene Abgaben 2015 und 2016“. Dazu ergeben sich (abgesehen von der Frage des nicht zu gewährenden Vorsteuerabzugs) folgende Differenzen: 20% ige Umsätze lt BVE 200.885,40 laut Tabelle FAÖ 232.179,38: woher kommt die Differenz?

Was ist die „anrechenbare Steuerschuld“ iHv 20.282,00 in Ihrer Tabelle?

Der Hinterziehungsbetrag USt 2016 laut Urteil betrifft einen Vorgang iZm Deckungsrechnungen und dazu gibt es keine diese Deckungsrechnungen betreffenden Eingangsleistungen für die es hinsichtlich Verweigerung des Vorsteuerabzuges eine Bindung geben könnte. Ich muss das selbständig als Vorfrage beurteilen und komme zu dem Ergebnis, dass § 12 Abs. 14 UStG 1994 anzuwenden ist und der Vorsteuerabzug nicht möglich ist. Aber um was handelt es sich bei den ca 80.000 Ust-Hinterziehung des Einzelunternehmers Bf in 2016 laut Strafgericht? Handelt es sich um eine Steuerschuld kraft Rechnung? Eine solche ist aber weder in der BVE noch in ihrer Tabelle in dieser Höhe berücksichtigt???"

Das FAÖ nahm dazu mit Mail vom 18.9.2025 Stellung.

Nach dem zitierten Judikat VwGH vom 23. 1. 2020, Ra 2019/15/0017 sehe der VwGH die im Zuge des § 12 Abs 14 UStG (Umsätze im Zusammenhang mit Umsatzsteuerhinterziehung) aberkannte Vorsteuer grundsätzlich als Betriebsausgabe, weil durch die Aberkennung der Vorsteuer der Charakter der Umsatzsteuer als Durchlaufposten wegfällt. Eine Betriebsausgabe liege aber nach der Judikatur des VwGH nur dann vor, wenn die im Zusammenhang mit der Vorsteuer stehenden Umsätze – und dementsprechend die zum Kostenfaktor gewordene nicht als Vorsteuer rückerstattungsfähige Umsatzsteuer – betrieblich veranlasst wäre.

Von der Finanzverwaltung seien für die Festsetzung der ESt 2016 und die USt 2016 die vom Bf erklärten Zahlen – abgesehen von der Vorsteuer und den Verkäufen im Zusammenhang mit der Firma Haba – übernommen worden.

Eine Berücksichtigung der Vorsteuer als Betriebsausgabe sei weder durch die Abgabenbehörde noch durch den Beschwerdeführer erfolgt.

Aus Sicht der Abgabenbehörde wäre die betriebliche Veranlassung der gegenständlichen Umsätze vom Beschwerdeführer zu behaupten und nachzuweisen.

Dies sei erforderlich, weil diese im Zusammenhang mit einer strafgerichtlich festgestellten Umsatzsteuerhinterziehung stehen würden. Überdies sei infolge der erschütterten Glaubwürdigkeit des Bf nicht ausgeschlossen, dass die Vorsteuer nicht im Zusammenhang mit der Einkünfteerzielung stehe.

Und andererseits, weil aufgrund der erschütterten Glaubwürdigkeit des Beschwerdeführers im bisherigen Verfahren nicht ausgeschlossen werden kann, dass die Vorsteuer nicht im Zusammenhang mit der Einkünfteerzielung steht (= nicht betrieblich veranlasst ist).

Der Nachweis könne etwa durch Vorlage der Rechnungen erfolgen, für die der Beschwerdeführer die Berücksichtigung der Vorsteuer als Betriebsausgabe begehrt.

Der Wert 200.885,40 EUR (KZ 022) sei der korrekte Wert.

Die 20.282,00 EUR bilden sich aus der Summe der KZ 056 (16.523,67 EUR) und KZ 057 (3.758,33 EUR) und seien in der BVE vom 23.09.2020 angeführt.

Die KZ 056 sei die Steuerschuld gemäß § 11 Abs. 12 und 14, § 16 Abs. 2 sowie gemäß Art. 7 Abs. 4. Die KZ 057 sei die Steuerschuld gemäß § 19 Abs. 1 zweiter Satz, § 19 Abs. 1c, 1e sowie gemäß Art. 25 Abs. 5.

Der Bf habe der Beschwerde vom 23.06.2019 eine ausgefüllte Umsatzsteuerjahreserklärung 2016 angehängt. Diese sei der BVE vom 23.09.2020 zugrunde gelegt und hinsichtlich der 20 %igen Umsätze (KZ 022: 12.552,07 EUR) um die ins Jahr 2016 gehörenden Verkäufe an die Firma Haba iHv 188.333,33 EUR ergänzt worden, was in Summe die 200.885,40 EUR ergebe.

Die KZ 056 und KZ 057 seien ebenfalls vom Bf bereits ausgefüllt, wobei die KZ 057 laut dem Kontoblatt 2016 ein Reverse Charge-Fall ist und daher laut KZ 066 in gleicher Höhe eine Vorsteuer abgezogen worden sei.

Die Gesamtverkürzung in der Höhe von 81.643,42 EUR des Einzelunternehmers Bf im Jahr 2016 laut Strafurteil (ON 050, PDF-Seite 27 von 32) entspreche der festgesetzten Umsatzsteuer laut BVE vom 23.09.2020. Davon seien 16.523,67 EUR Umsatzsteuerschuld kraft Rechnungslegung (KZ 056). Aus den vom Bf vorgelegten Unterlagen (Kontoblätter 2016, Jahresabschluss 2016, USt-Erklärung 2016) sei eine exakte Aufschlüsselung der Zusammensetzung dieses Betrages zu entnehmen.

Es stellt sich nun die Frage, welche Änderung der Bf eigentlich gegenüber der BVE begehrt, wenn er diese zuletzt als richtig erklärte bzw. warum der Vorlageantrag Ust 2016 nicht zurückgenommen wird. In diesem Fall könnte man sich doch die Diskussion um eine Verböserung durch Streichung der Vorsteuer gem § 12 Abs. 14 UStG 1994 sparen. Andernfalls stehen die Vorsteuern nach der Aktenlage mit Zukäufen für die ursprünglich nicht erklärten Salatussätze in Zusammenhang. Die Nichterklärung erfolgte obwohl auch nach den Angaben der beschwerdeführenden Partei ab 2016 die Pauschalierungs VO nicht anwendbar war. Dass die FinVerw dann später diese Umstände feststellt und der Bf im Beschwerdeverfahren die UST verbucht und erklärt, ändert nichts daran, dass diese ursprünglich hinterzogen war. Der bedingte Vorsatz dazu lässt sich erläutern.

Da sich bei den Abschlussarbeiten zur Erstellung des Erkenntnisses noch weitere Fragen ergeben haben, wurde der Bf mit einem Vorhalt vom 19.9.2025 zu deren möglichst raschen Beantwortung (wenn möglich bis 26.9.2025, damit die Erledigung noch vor einem mehrwöchigen Auslandsaufenthalt des Richters ergehen könnte) ersucht.

1. Auf die Frage des Richters an den Amtsvertreter, ob nicht nach VwGH vom 23. 1. 2020, Ra 2019/15/0017 eine allenfalls nach § 12 Abs. 14 UStG 1994 nicht abzugsfähige Vorsteuer als betrieblich veranlasster Aufwand bei der Gewinnermittlung 2016 berücksichtigt werden müsse oder dies ohnehin bei der Darstellung der Gewinnermittlung 2016 durch das FAÖ bereits erfolgt sei, teilte dieser mit: Der Beschwerdeführer müsste die tatsächliche betriebliche Veranlassung behaupten und nachweisen. Der Richter würde allerdings eine andere Ansicht vertreten. Ein Ausschluss des Vorsteuerabzugs nach § 12 Abs. 14 UStG 1994 wäre nur gegeben, wenn die Vorleistung (der betreffende Umsatz, auf dem der Vorsteuerabzug beruht) für nicht erklärte Umsätze erbracht worden wäre, obwohl der Bf erkennen hätte können, dass USt zu erklären und auch abzuführen sei. Damit wäre aber die betriebliche Veranlassung gegeben.

In diesem Zusammenhang wurde der Bf ersucht, jene Vorsteuern, die seiner Ansicht nach nicht mit nichterklärten Ausgangsumsätzen zusammen hängen, bekannt zu geben und nachzuweisen. Für 2016 hätte er ja selbst wiederholt angeführt, dass Buchführungs- und Umsatzsteuerpflicht bestehe.

2. Nach dem Urteil des LG Steyr, ZI LG Steyr GZ (Seite 9) hätte der Bf als Einzelunternehmer im Jahr 2016 eine Umsatzssteuerverkürzung begangen, indem er offensichtlich im Zusammenhang mit von ihm ausgestellten Deckungsrechnungen eine Steuerschuld kraft Rechnung in Höhe von € 81.643,42 nicht erklärt habe. An diese Sachverhaltsfeststellung des Landesgerichtes ist das BFG gebunden. In den Berechnungen zur USt 2016 des FAÖ und auch des Bf scheine nur eine Steuerschuld nach § 11 UStG 1994 iHv € 16.523,67 auf.

Nach der Mitteilung des FAÖ sei aus den vom Bf vorgelegten Unterlagen (Kontoblätter 2016, Jahresabschluss 2016, USt-Erklärung 2016) keine exakte Aufschlüsselung der Zusammensetzung dieses Betrages zu entnehmen.

Sie werden um Aufklärung und entsprechende Nachweise ersucht, widrigenfalls -auch infolge der Bindung an die Sachverhaltsfeststellung in einem verurteilenden Erkenntnis- die € 81.643,42 als Steuerschuld nach § 11 UStG 1994 anzusetzen sein werden.

Die beschwerdeführende Partei beantwortete das Schreiben nach einer Fristverlängerung am 10.10.2025. Im Jahr 2016 gebe es keine Vorsteuern, die mit nicht erklärten Umsätzen im Zusammenhang stehen würden, da im Rahmen der Bilanzierung 2016 alle Umsätze verbucht und mit der Jahressteuererklärung auch gemeldet worden seien. Auch jene Umsatzsteuerbeträge, die (laut Seite 9 des Urteils des LG Steyr) mit „Abdeckungsrechnungen“ fakturiert wurden, seien in der Erklärung enthalten. Diesbezüglich gebe es keine Vorleistungen und somit auch keine Vorsteuern.

Die Ausführungen in Punkt 2. Des BFG seien nicht nachvollziehbar und würden sich auch so nicht im genannten Urteil finden. Im Urteil werde die laut USt-Bescheid 2016 festgesetzte

Zahllast iHv € 81.653,42 als Gesamtverkürzung angeführt. Nicht dargestellt werde aber, dass es sich dabei um eine Steuerschuld kraft der genannten Deckungsrechnungen handle.

Der Bf habe die im Jahr 2016 zuvor pauschaliert behandelten Umsätze im Zuge der Bilanzierung 2016 mit 10 bzw. 20% USt verbucht. Eine Steuerschuld laut Rechnung sei lediglich iHv € 16.523,67 als Differenz aus den fakturierten 13% zu den gesetzlich geschuldeten 10% entstanden. Ein Ansatz iHv € 81.643,42 als Steuerschuld nach § 11 UStG 1994 sei daher nicht gerechtfertigt.

Am 19.11.2025 ging beim BFG ein Schreiben des Bf vom 17.11.2025 ein, mit dem dieser den **Vorlageantrag betreffend Umsatzsteuer 2016 zurückzog.**

Am 21.11.2025 und 24.11.2025 teilte der Richter dem Amtsvertreter mit, dass sich im Zuge der Abfassung des Erkenntnisses ergeben hätte, dass die Wiederaufnahmebescheide USt und ESt 2015 aufgehoben werden müssten, weil im Jahr 2015 eine Änderung der Bewirtschaftung und infolge der stark gesunkenen Umsätze und des Wegfalles der Zukäufe erstmals Einkünfte aus LuF vorliegen würden. Infolge des einvernehmlich zwischen den Parteien ermittelten Gesamtumsatzes iHv € 567.277 sei die Grenze des § 125 BAO wie auch die € 400.000 Grenze der LuF PauschVO erst erstmals überschritten, eine freiwillige Buchführung sei nach der Aktenlage nicht eingerichtet gewesen und der Bf hätte somit im Jahr 2015 zu Recht von der Pauschalierung und von § 22 UStG 1994 Gebrauch gemacht.

Der Amtsvertreter hielt dem entgegen, dass sich aus den Kommentarstellen Jakom § 4 Rz 63 und DKMZ § 4 Rz 128 ergäbe, dass bei Beginn einer Tätigkeit ausnahmsweise die Wahl der Gewinnermittlung auch nachträglich getroffen werden könne. Der Bf habe dann in weiterer Folge nachträglich eine Buchführung für die Jahre 2015 bis 2018 vorgelegt, sodass man davon ausgehen könne, dass er für den im Jahr 2015 neu gegründeten LuF Betrieb freiwillig eine Buchführung geführt habe und daher die Anwendung der LuFPauschVO ausgeschlossen sei.

Abschließend wurde dem Amtsvertreter mitgeteilt, dass sich die von ihm angeführten Kommentarmeinungen auf die Entscheidung des VwGH vom 28.1.2005, 2002/15/0110, stützen würde. Dort hätte der Rw erstmals gewerbliche Einkünfte gehabt und sei nicht buchführungspflichtig gewesen. Er hätte somit wählen können, ob er seinen Gewinn nach § 4 Abs. 3 oder freiwillig nach § 4 Abs. 1 ermittelt. Die „§ 4 Abs. 1 Ermittlung“ sei aber bei betrieblichen Einkünften die primäre Gewinnermittlungsart. Da er das nicht getan habe, hätte das Finanzamt den Gewinn im Schätzungsweg ermitteln und hätte dies primär nach § 4 Abs. 1 machen müssen, also gegebenenfalls auch im Nachhinein.

Bei der gegenständlichen Lage habe der Bf erstmals Einkünfte aus LuF und dürfe pauschalieren, falls er nicht freiwillig Bücher führe. Es gehe also um kein Wahlrecht zwischen § 4 Abs. 1 oder § 4 Abs. 3 Ermittlung und es spiele auch keine Rolle, welche Gewinnermittlung er wählen würde.

Es gehe alleine darum, ob er eine laufende Buchführung geführt habe und diese habe er nach der Aktenlage nicht eingerichtet gehabt.

Weitere vom Finanzamt -neben den bereits oben genannten- vorgelegte Unterlagen, die beweismäßig zur Feststellung des wahren Sachverhaltes herangezogen werden:

In einer zu Beginn der Betriebsprüfung am 23.4.2018 aufgenommenen Niederschrift ist zu entnehmen, dass der Bf mit folgenden Worten eine Selbstanzeige erstattete: „ Ab August 2012 bis 2013 bzw. 2014 wurden die Umsatzgrenzen bezüglich Umsatzsteuerpflicht und Bilanzierungspflicht höchstwahrscheinlich überschritten. Unterlagen bzw. genaue Beträge können noch nicht vorgelegt und bekannt gegeben werden, diese müssen erst ausgehoben und gebucht werden.“

Aus dem Protokoll und dem Urteil im Strafverfahren beim LG Steyr zur Zahl LG Steyr GZ können folgende Aussagen des Bf bzw des Gerichts entnommen werden: Mehrmals führte der Bf an, dass seine Gattin im August 2012 krankheitsbedingt in Pension gegangen sei und er dann „das Einzelunternehmen in der Landwirtschaft hatte“.

In diesem Verfahren wurde letztlich im Urteil vom 16.11.2022 festgehalten, dass der Bf im Jahr 2016 eine vorsätzliche MwSt-Hinterziehung begangen habe. Hinsichtlich der Vorjahre sei dieser Vorsatz „im Zweifel nicht nachweisbar“.

Den Unterlagen zum GesbR Beschwerdeverfahren sind folgende auch für dieses Verfahren relevante Feststellungen der Behörde und Aussagen der beschwerdeführenden Partei zu entnehmen:

Nach dem am 24.6.2020 versendeten Besprechungsprogramm für die Schlussbesprechung vom 21.7.2020, der Niederschrift dazu vom 21.7.2020, dem BP-Bericht vom 7.11.2020 und den dazu ergangenen Bescheiden vom 6.11.2020 wurden anlässlich der Betriebsprüfung (wenn auch die F-Bescheide aus heutiger Sicht nicht dem BP-Ergebnis entsprechen) infolge von Kontrollmaterial und Erhebungen Umsätze für 2011 iHv ca. € 1,4 Mio und 2012 iHv ca. € 2 Mio (hier jeweils ohne Sicherheitszuschlag) festgestellt. Diese seien durch den Zukauf erheblicher Mengen zustande gekommen. Aufgrund des nahezu gleichen Lohnaufwandes seit 2007 wurden die Umsätze für 2009 und 2010 global mit € 1,4 Mio geschätzt und davon ausgegangen, dass bereits ab 2007 die Umsatzgrenze des § 125 BAO überschritten worden seien und daher ab 2010 Buchführungspflicht bestehe. Da keinerlei Gewinnermittlung oder Unterlagen vorgelegt werden hätten können und die GesbR den Gewinn und die USt-Zahllast bisher im Wege der luf Vollpauschalierung bzw. nach § 22 UStG 1994 ermittelt hätte, wären die Gewinne und Umsätze nach § 184 BAO im Schätzungswege zu ermitteln gewesen. Der Niederschrift vom 21.7.2020 liegt auch eine Kalkulation des Bf des maximalen Jahresertrages auf einer Salatanbaufläche von ca. 16 bis 18 ha für die Jahre 2008 bis 2011 bei. Nach dieser wäre ein maximaler Ertrag von € 310.000 bis € 350.000 möglich gewesen. An der

Schlussbesprechung haben seitens der beschwerdeführenden Partei der Bf und dessen steuerlicher Vertreter teilgenommen.

In der Gegenäußerung des Bf vom 21.11.2019 zum vorl. Besprechungsprogramm vom 5.11.2019 führte der Bf aus, dass „....aus einer luf Nutzfläche von 38,90 ha trotz intensiver Nutzung nie und nimmer ein Umsatz von 1,5 Mio EUR erzielt werden kann. Die Möglichkeit der Erzielung eines Umsatzes von mehr als 0,4 Mio bei einer bewirtschafteten Fläche von nicht einmal 40 ha kann (Anm. d. Ri.: was ist dann erst bei nur 15 – 20 ha möglich?) auch die Finanz nicht nachvollziehbar aufzeigen. In den Jahren 2011 und 2012 wurde dieser Umsatz nur erzielt, da die Gemeinschaft erhebliche Mengen an Gemüse, Salaten von anderen Landwirten zukaufen musste, um für die Großhändler die benötigten Mengen liefern zu können. Dies ausschließlich deshalb, um nicht als Lieferant eliminiert zu werden. Es war auch stets daran gedacht, diese Lieferungen zukünftig über eine eigene Gesellschaft zu tätigen. Dies hat sich leider damals verzögert, sodass dieser Einkauf in diesen Jahren notwendig wurde.“ Weiters gibt der Bf an, dass der Personaleinsatz bei einer derartigen luf Betätigung 50 bis 70% des Umsatzes betrage.

Die Behörde ging somit eindeutig vom Vorliegen von Einkünften aus LuF aus, da diese als solche bezeichnet wurden und auch § 125 BAO (regelt die Buchführungspflicht für luf Betriebe) angewandt wurde. Daher war zur Begründung der Buchführungspflicht auch die Schätzung der Umsätze ab 2007 anhand des gleich bleibenden Lohnaufwandes erforderlich. Da gem. § 21 Abs. 2 Zi 2 EStG 1988 Einkünfte aus LuF nur vorliegen, wenn die Tätigkeit der GesbR ausschließlich als luf Tätigkeit zu beurteilen ist und diese selbst nach den Angaben des Bf nur durch Zukäufe zu realisieren gewesen seien und der Umsatz aus eigener Produktion maximal € 0,4 Mio betragen könne, hätte man daraus auf das Vorliegen gewerblicher Einkünfte schließen müssen (entweder in einer Gesamtbetrachtung der Tätigkeit oder zumindest anhand der über der 25% Grenze liegenden Zukäufe) und somit wäre die Anwendung der luf Pauschalierung ohnehin nicht möglich gewesen.

Beschwerde im GesbR Verfahren vom 17.12.2020: „Auch **bei intensivster Nutzung von 24 ha** sei es nicht möglich, die Umsatzgrenze von 400.000 zu überschreiten. Dies zeigt die Erfahrung des täglichen Lebens und auch der grüne Bericht (erstellt über das Landwirtschaftsministerium) jedenfalls auf.“

Im Vorhalt des Finanzamtes vom 19.3.2021 wurde die GesbR ersucht, darzulegen, wie sich die Aussagen der Bf hinsichtlich eines maximal möglichen Jahresertrages von € 400.000 zu dem zugestandenem und erfolgten Zukauf, der ja auch in die 400.000 € einzubeziehen sei, verhalte. Überdies möge angegeben werden, wie aus den Zahlen des „Gründen Berichtes“ Schlüsse auf die Umsätze des konkreten Betriebes der Bf gezogen werden könnten.

In der Beantwortung des Bf vom 26.7.2021 wurde ausgeführt: Das Unternehmen sei von 2007 bis 2009 als pauschaliertes luf Unternehmen tätig gewesen und hätte aufgrund der Größe und

der bewirtschafteten Fläche keinesfalls den Umsatz von netto mehr als € 400.000 erzielen können.

Die Bf hätte in den Jahren 1999 bis 2009 den überwiegenden Teil ihrer Erzeugnisse an die frühere Handels GmbH verkauft, einen Zukauf hätte es daher im Rahmen der pauschalierten LuF nicht gegeben.

Anm. d. Ri.: Diese Aussage kann schon deshalb nicht stimmen, da die genannte Gesellschaft im Oktober 2006 in Konkurs ging und deren Umsätze ab 2007 0,00 betrugen. Aus Bescheiden betreffend die frühere Handels GmbH, in der der Salathandel des Bf bis zum Konkurs der Gesellschaft im Oktober 2006 ausgelagert war, ergeben sich folgende Umsätze der GmbH: 2005: € 44 Mio; 2006: € 29,6 Mio; 2007: 0,00

Unter Berücksichtigung bester Ertragsaussichten hätte das Unternehmen in den Jahren 2006 bis 2009 nur Umsätze von gesamt zwischen 311.000 und 358.000 erzielen können. Höhere Umsätze seien nicht möglich, da die Produktion pro Ha mit den **höchst möglichen Produktionsmengen und Bestpreisen** kalkuliert worden sei, .... Nettoumsatz von € 400.000 nicht erwirtschaftet werden könne.

Nach der dem Schreiben des Bf beiliegenden Umsatzermittlung hätte die GesbR in den Jahren 2006 bis 2008 auf ca 18 ha und im Jahr 2009 auf 15,65 ha je ha 65.000 Pflanzen ausgepflanzt und davon 65% (42250 Stück) abgeerntet. Für einen Salat hätte man € 0,50 bekommen, sodass sich maximale Nettoumsätze zwischen 310.571 (2009) und 358.305 (2006) ergäben würden.

Weiters wird in diesem Schreiben festgehalten, dass der „Grüne Bericht“ mögliche Ernteerträge aufzeige, sodass die Umsatzermittlung der Bf laut Beilage als nachvollziehbar zu beurteilen sei.

In der abweisenden **Beschwerdevorentscheidung vom 20.10.2021** (Seite 6) wird dann „ergänzend“ auch **erstmalig darauf hingewiesen, dass bei Überschreiten des Zukaufs von 25% des Umsatzes jedenfalls ein Gewerbebetrieb vorliege**, für den die LuF Pauschalierung nicht anwendbar sei. Am Vorliegen von Einkünften aus LuF und der Argumentation laut BP Verfahren (§ 125 BAO) hielt man weiter fest.

Im Vorlageantrag vom 14.11.2021 argumentiert man auch wieder im Hinblick auf die Bestimmung des § 125 BAO, dass es in den Jahren vor 2010 keinen Zukauf und daher auch keine diesbezüglichen Umsätze gegeben habe. In den Vorjahren sei der Handel von der früheren Handels GmbH abgedeckt gewesen (Anm. d. Ri.: zur Unrichtigkeit dieser Aussage siehe oben), sodass es Umsätze, die zu einer Buchführungspflicht ab 2010 führen würden, nicht gegeben hätte.

Nach der ursprünglich vorgelegten Kalkulation des Bf für die Jahre 2008 bis 2011 könnte er auf einem Ha ebenfalls mit 42.250 Stück Salat je Jahr rechnen. Dabei würde ein Salat um 0,5 €

verkauft werden. Die Berechnung für die Jahre 2008 und 2009 entspricht exakt den oben angeführten Zahlen. Hinsichtlich der Jahre 2010 (16,33 ha) und 2011 (16,65 ha) würde sich somit ein maximaler Jahresertrag ( $42.250 \times 16,xx \text{ ha} \times 0,5$ ) für 2010 von € 323.115 netto und für 2011 von € 328.981 netto ergeben.

Den von der BP ermittelten Erlösen aus Lieferungen an die neue Handels GesbR im Zeitraum Juli 2014 bis Oktober 2016 und den vom Bf vorgelegten Erfolgsrechnungen der Folgejahre, in denen der Handel mit Salat alleine über die neue Handels GesbR abgewickelt wurde, weisen folgende Erlöse im hier interessierenden Zusammenhang aus: Juli bis Oktober 2014: ca 380.000 netto, Mai bis Oktober 2015: ca 440.000 netto ; 2016: Erlöse Salat: 540.000 netto; 2017: Erlöse Salat: 55.550; 2018: Erlöse Salat GG: 274.176,00.

Im Vorlageantrag des Bf zur Wiederaufnahme der USt-Verfahren führte der Bf aus, dass, wie bereits mehrmals ausgeführt worden sei, der Lohnaufwand nicht ausschlaggebend für den Umsatz sei. Dies könne auch aus der Gewinnermittlung 2017 und 2018 abgeleitet werden. Vielmehr werde der Lohnaufwand durch die intensive luf Nutzung verursacht. Aus der Landwirtschaft **mit 32 ha sei der erzielbare Umsatz zwingend unterhalb der Umsatzgrenze von 400.000 €**. Dies könne **sicher durch die Landwirtschaftskammer, das BMF und durch den „Grünen Bericht“ bestätigt werden**. Ein höherer Preis sei auf Grund der Preise nicht erzielbar.

Aus Bescheiden betreffend die frühere Handels GmbH, in der der Salathandel des Bf bis zum Konkurs der Gesellschaft im Oktober 2006 ausgelagert war, ergeben sich folgende Umsätze der GmbH: 2005: € 44 Mio; 2006: € 29,6 Mio; 2007: 0,00

### III. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

#### 1. Sachverhalt

##### A) Allgemeine Sachverhalts-Feststellungen und Fragestellung

Der Bf war seit Jahrzehnten in der Gemüsebranche tätig. Unter anderem war er Geschäftsführer der im Jahr 2006 (Konkurseröffnung tt.10.2006) in Konkurs gegangenen frühere Handels GmbH (FN XXX, Umsätze 2005 noch über € 40 Mio, im Jahr 2006 über € 25 Mio und ab 2007: 0). Daneben und ab 2007 betrieb er hauptsächlich gemeinsam mit seiner Gattin bis Ende Juli 2012 die GGesbR. Ab 1.8.2012 führt der Bf die gegenständliche Landwirtschaft nach dem Ausscheiden seiner Gattin aus der Bewirtschaftung der Landwirtschaft als Einzelunternehmer. Der Bf nahm in den Jahren 2012 bis 2015 von der luf PauschVO Gebrauch und ermittelte seinen Gewinn und seine Umsatzsteuerzahllast im Wege der Vollpauschalierung. Der Einheitswert der gegenständlichen Landwirtschaft beträgt € 72.200. Hinsichtlich der Erfüllung der Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der

Pauschalierung legte der Bf trotz mehrmaliger Aufforderung und Hinweise zu seiner Nachweispflicht keine Unterlagen vor.

Anlässlich einer im Jahr 2019 abgeschlossenen Betriebsprüfung bzw. Nachschau hinsichtlich der Jahre 2011 bis 2017 wurde festgestellt, dass ab 2011 zunächst die GesbR und ab August 2012 der Bf als Einzelunternehmer Salatumsätze mit Handelsketten in Millionenhöhe erzielte.

Ab August 2014 erfolgte offensichtlich allmählich und ab 2015 endgültig eine Änderung der Bewirtschaftung und der gesamte Salathandel wurde in die neu gegründete neue Handels GesbR ausgelagert.

Anlässlich einer Lohnsteuerprüfung wurde festgestellt, dass es in den Jahren 2011 bis 2014 Verkürzungen an Lohnabgaben gab.

Da das Finanzamt aufgrund der neu hervorgekommenen Handelsumsätze zu dem Ergebnis kam, dass der Bf nicht zur Anwendung der Pauschalierung berechtigt sei, und dieser auch keine Ermittlungen der Gewinne oder Zahllasten vorlegte, schätzte das Finanzamt die Betriebsergebnisse und USt-Zahllasten gem. § 184 BAO und nahm die Verfahren Est und USt 2012 bis 2015 wieder auf. Bei den gleichzeitig ergangenen Sachbescheiden wurden die Erlöse bzw Umsätze laut den die Handelsketten betreffenden Kontrollmitteilungen und den weiteren festgestellten Umsätzen geschätzt. Dabei wurde erstinstanzlich ein Sicherheitszuschlag iHv 20% auf die 10% igen Umsätze angewandt und 70% der Erlöse als Betriebsausgaben geschätzt. (Im Zuge der folgenden Beschwerdeentscheidungen wurde der Sicherheitszuschlag auf 10% verringert und 90% der Erlöse als Betriebsausgaben anerkannt.)

Mit dem Urteil des LG Steyr (GZ LG Steyr GZ) vom 16.11.2022 wurde der Bf für schuldig befunden, hinsichtlich seines Einzelunternehmens und als Geschäftsführer weiterer Gesellschaften im Zeitraum 2011 bis 2018 vorsätzlich Lohnabgaben und in den Jahren 2016 und 2017 Umsatzsteuer hinterzogen bzw. verkürzt zu haben. Hinsichtlich der Vorjahre erfolgte ein Freispruch, weil im Zweifel ein vorsätzliches Handeln des Bf in den Vorjahren nicht festgestellt werden konnte. Das Gericht ging aber sachverhaltsmäßig vom Vorliegen einer Buchführungspflicht aus (siehe Seite 12 des Urteils), eine Verurteilung scheiterte demnach an der Nichtnachweisbarkeit der subjektiven Tatseite.

Einleitend zu den bekämpften Bescheiden: In diesem Verfahren muss der Sachverhalt -wie einleitend bereits festgehalten- insofern dargestellt werden, als beurteilt werden muss, ob die bekämpften Wiederaufnahmebescheide zu Recht ergingen. Darzustellen sind somit jene Umstände, nach denen zu beurteilen ist, ob Tatsachen neu hervorgekommen sind und die Kenntnisse dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Eine zahlenmäßig exakte Darstellung ist in diesem Verfahren nicht erforderlich, da die Jahre 2012 bis 2014 betreffenden Sachbescheide rechtskräftig sind und infolge dieses abweisenden Erkenntnisses

auch weiterhin rechtskräftig im Rechtsbestand sind. Hinsichtlich des Jahres 2015 werden die Wiederaufnahmebescheide ESt und USt ersatzlos aufgehoben, sodass die diesbezüglichen Sachbescheide nicht mehr dem Rechtsbestand angehören und die Beschwerden dagegen gem. § 261 Abs. 2 BAO als gegenstandslos zu erklären sind. Ebenso waren die Beschwerden gegen die Sachbescheide betreffend Umsatzsteuer 2012 bis 2014 und 2016 sowie Einkommensteuer 2012 bis 2014 infolge deren Zurücknahme gem. § 256 Abs. 3 BAO als gegenstandslos zu erklären. Da die Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2015 vor der Aufhebung des Bescheides betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens USt 2016 zurückgenommen wurde, war diese Beschwerde nicht gem. § 261 Abs. 2 BAO sondern gem. § 256 Abs. 3 BAO als gegenstandslos zu erklären. Hinsichtlich Einkommensteuer 2016 war eine einvernehmliche Feststellung der Bemessungsgrundlagen möglich, da der Bf im Laufe des Verfahrens eine vom Finanzamt überprüfte Gewinnermittlung vorlegte.

Es genügt somit die Darstellung jener neu hervorgekommener Umstände und Zahlen, die die Erlassung von im Spruch anders lautenden Bescheiden aus der Sicht des BFG rechtfertigt. Weiters sind für die prognostizierende rechtliche Beurteilung der Entscheidungsrelevanz der Wiederaufnahmsgründe jene Umstände darzustellen, nach denen der Bf in den gegenständlichen Jahren nicht berechtigt war, die Iuf PauschVO in Anspruch zu nehmen und die in der Folge zu im Spruch anders lautenden Bescheiden führen.

#### B) Neue Tatsachen, Kontrollmitteilungen, Erlöse

Durch Kontrollmitteilungen und weitere Erhebungen des Finanzamtes bei großen Lebensmittelketten kam hervor, dass der Bf ab August 2012 und die GesbR im Jahr 2011 bis Juli 2012 hohe Umsätze mit diesen Ketten tätigte. Während des BP-Verfahrens wurden weitere Umsätze erhoben, die ebenfalls bei Erlassung der Erstbescheide nicht bekannt waren. Da die Brutto- bzw. Nettodarstellungen der einzelnen Beträge in den BP-Unterlagen insgesamt für den Richter im Detail nicht vollständig nachvollziehbar sind, werden hier die mitgeteilten und festgestellten und auch seitens des Bf dem Grunde nach nicht bestrittenen Brutto-Umsätze (inkl. der vom Bf fakturierten 12%igen USt) in Nettobeträge umgerechnet und ein Sicherheitszuschlag von 10% (laut BVE, siehe dazu auch unten) auf den Nettobetrag der 10%igen Umsätze angesetzt. Hinsichtlich der 20%igen Umsätze werden die Beträge laut Bescheid angesetzt, da diese seitens des Bf nicht bestritten sind. Insgesamt handelt es sich um jene Zahlen, die für die Beurteilung, ob sich ein im Spruch anders lautender Bescheid durch die getroffenen Feststellungen ergibt, erforderlich sind.

Festzuhalten ist auch, dass seitens des Bf für die gegenständlichen Jahre 2012 bis 2014 (und auch für die Vorjahre) keine ausreichenden Aufzeichnungen oder Belege wie Eingangs- oder Ausgangsrechnungen vorgelegt wurden. In diesem Zusammenhang ist auch festzuhalten, dass die wenigen vorgelegten Rechnungen keine Salateinkäufe betreffen. Obwohl der Bf wiederholt angegeben hatte, dass die dem Grunde nach nicht bestrittenen Umsätze nur mit Zukäufen zu

realisieren waren, wurden die diesbezüglichen Lieferanten nicht genannt. Wie gezeigt werden wird, ist infolge der neu hervor gekommenen Umsätze mit den Lebensmittelketten jedenfalls davon auszugehen, dass mit der eigenen Produktion die Umsätze nicht erzielbar waren und es jedenfalls Zukäufe gegeben hat. Diese waren nach den Angaben des Bf und den sonstigen Ergebnissen des Verfahrens zu schätzen.

Auch bei der mündlichen Verhandlung am 18.3.2025 gab der Bf auf Vorhalt des Richters, dass er anhand von Belegen zumindest die Voraussetzungen für die Berechtigung zur Pauschalierung nachweisen müsse, dass es keinerlei Aufzeichnungen gebe. Die vorgelegten Rechnungen seien der unbeschädigte Rest nach einem Wassereinbruch.

Für die Jahre vor 2011 gibt es keine Kontrollmitteilungen oder Erhebungsergebnisse des Finanzamtes. Wegen des Ablaufs der Belegaufbewahrungspflicht für diese Zeiträume konnten diesbezüglich keine zielführenden Erhebungen seitens des Finanzamtes durchgeführt werden.

Unabhängig von den sonstigen Darstellungen im BP-Bericht und den Bescheiden (Erstbescheide mit 20% SZ) geht das BFG davon aus, dass als neue Tatsachen jedenfalls folgende unbestrittene Umsätze laut Kontrollmitteilungen bzw Erhebungsergebnissen im BP-Verfahren festgestellt wurden. Siehe dazu im Detail die Unterlagen zur Betriebsprüfung. Weiters ist auch nach Ansicht des BFG bei den 10%igen Salatumsätzen ein Sicherheitszuschlag von 10% anzusetzen. Anzumerken ist dabei aber, dass dieser nicht ausschlaggebend ist für die Beurteilung der Frage, ob infolge der neu hervorgekommenen Tatsachen ein im Spruch anderer Bescheid hätte ergehen können.

Siehe Beilage 2 Tabelle Neue Tatsachen

Es liegen somit als Ergebnis der neu hervorgekommenen Tatsachen mindestens (die nach Ansicht des Richters gesicherten und grundsätzlich auch nicht bestrittenen Zahlen aus den BP-Unterlagen) folgende Umsätze im Zeitraum 2011 (GesbR), 2012 (7/12 GesbR, 5/12 Bf) und 2013 bis 2015 (Bf) vor:

2011: 1.469.703 und ohne SZ 1.336.875

2012: 2.051.958 und ohne SZ 1.914.810

2012 5/12: 854.982 und ohne SZ 797.837

2013: 1.353.365 und ohne SZ 1.242.614

2014: 979.356 und ohne SZ 902.382

2015: 491.247 und ohne SZ 451.938

Infolge der neu hervorgekommenen Umsätze hat das Finanzamt geprüft, ob der Bf seine Gewinne und Umsätze pauschal ermitteln darf. Es hat sodann in Verbindung mit diesen neuen Kenntnissen geprüft, ob für den Bf eine Buchführungspflicht besteht. Dabei kam der Betriebsprüfer zu dem Ergebnis, dass infolge der in etwa gleich gebliebenen Lohnaufwendungen die Buchführungsgrenzen nicht (wie durch die neuen Tatsachen bewiesen) erst ab 2011 sondern auch bereits in den Jahren davor überschritten gewesen sein muss, sodass die Buchführungspflicht für den Bf schon ab 2012 einsetzte.

Es steht aufgrund der Aktenlage und des gesamten Verfahrensganges (siehe oben) fest, dass das Finanzamt bei Erlassung der Erstbescheide keine Kenntnisse von diesen Umsätzen hatte. Diese Wiederaufnahmegründe sind jedenfalls neu hervorgekommen. Welche Auswirkungen diese neuen Tatsachen haben können und ob sie eine Wiederaufnahme rechtfertigen, ist in weiterer Folge eine Frage der rechtlichen Beurteilung.

#### C) Begründung Wiederaufnahme; Darstellung, Ermessen

Die Wiederaufnahmegründe wurden durch eine zulässige Verweiskette in der Begründung der Wiederaufnahmebescheide, dem BP-Bericht, der Niederschrift und der Beilage zur Niederschrift ausreichend dargestellt. Ebenso findet sich eine Darstellung der Ermessensübung in den genannten Unterlagen. Dazu wird grundsätzlich auf die Darstellung des Verfahrens und die ausführliche Darstellung der Verweiskette im Vorhalt des BFG vom 7.7.2025 verwiesen. An dieser Stelle erfolgt eine Zusammenfassung der erfolgten Verweise.

In der Begründung der Wiederaufnahme-Bescheide USt und ESt 2012 bis 2015 erfolgte jeweils ein Hinweis auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfbericht zu entnehmen seien. Es ist in den Bescheiden keine bestimmte Tz der angeführten Unterlagen angeführt, sodass die gesamten genannten Unterlagen, die dem Bf unbestritten zugegangen sind, Teil der Begründung des Bescheides wurden. Hinsichtlich des ausgeübten Ermessens erfolgt die übliche floskelhafte Begründung, die allgemein als ausreichend beurteilt wird (zur diesbezüglichen Judikatur siehe ausführlich Vorhalt vom 7.7.2025).

Im Prüfbericht erfolgte unter der Überschrift „Prüfungsabschluss“ folgender Hinweis: Hinsichtlich nachstehend angeführter Abgabenarten und Zeiträume wurden Feststellungen getroffen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gern. § 303 Abs.4 BAO erforderlich machen: Abgabenart Umsatzsteuer Zeitraum 2011 -2015 Tz 3 und 4; Einkommensteuer 2011 2015 Feststellung Tz. 3 Die Wiederaufnahme erfolgt unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung. Im vorliegenden Fall können die steuerlichen Auswirkungen nicht als geringfügig angesehen werden. Bei der im Sinne des § 20 BAO vor genommenen Interessensabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung)

der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen.

Dabei wird in den angeführten Tz 3 und 4 jeweils die steuerliche Auswirkung jener Feststellungen dargestellt, die in den Tz 3 und Tz 4 der Niederschrift dargestellt sind und auf die auch im Prüfbericht verwiesen wird.

In Tz. 5 des Prüfberichts wird unter „Gründe Wiederaufnahme“ angeführt: Im Zuge der Betriebsprüfung kam erstmalig zum Vorschein, dass der Steuerpflichtige Einnahmen erzielt, aus denen sich eine Bilanzierungsverpflichtung nach BAO ergibt. Weiters wurde ersichtlich dass Unterlagen (Eingangsrechnungen etc) nicht zur Einsichtnahme vorhanden waren. Ergänzend dazu wurde in Tz. 6 zur Wiederaufnahme des Verfahrens festgehalten: Im Zuge der Außenprüfung sind Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens hätte einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt. Dies trifft hinsichtlich der getroffenen Feststellungen zu den angeführten Abgabenarten und Zeiträumen zu.

Im Besprechungsprogramm (Beilage E1 – E5) zur Niederschrift, welches zum Bestandteil der Niederschrift erklärt wird, wird zunächst in Tz 1 allgemein das stattgefundene Verfahren dargestellt und festgehalten, dass Umsätze mit Lebensmittelketten und weiteren Unternehmen aus der Gruppe des Bf festgestellt wurden. In Tz 2 werden als Grundlage der zu erfolgenden Schätzung der Einnahmen und Umsätze die Zahlen laut Kontrollmitteilungen angeführt. Eine Ermittlung der betraglichen Zuschätzungen erfolgt in Tz 3 und in dieser Tz wird weiters ausgeführt: ..... Wie aus der Berechnung in Tz 3 ersichtlich hatte der Einzelunternehmer Bf in den Jahren 2011 bis 2014 die Umsatzgrenzen deutlich überschritten. Für die Jahre vor 2011 liegen noch keine Umsatzzahlen vor, es ist aber davon auszugehen, dass in den Jahren davor die Umsatzgrenze zur Führung von Büchern überschritten worden ist.

D) Ertrag aus Eigenproduktion versus Ertrag aus Zukauf (Handel)

D)a) Erstargumentation: Maximaler Jahresertrag € 400.000,00 aus Eigenproduktion

Das BFG folgt den vielfach und in mehreren Verfahren getätigten und auch belegten Erstangaben des Bf und seines steuerlichen Vertreters, dass auch bei intensivster Nutzung der vorhandenen Flächen aus der Eigenproduktion nur ein maximaler Ertrag von in etwa € 400.000,00 möglich sei. Ebenso ist davon auszugehen, dass sowohl dem Bf als auch dessen steuerlichem Vertreter bekannt war, dass sich diese Angaben auf den maximal erzielbaren **Jahresertrag** bezogen haben. Weiters ist -wie auch der Bf angab- davon auszugehen, dass der Bf zur Befriedigung der Anforderungen seiner Kunden und im Interesse der Kontaktpflege mit diesen erhebliche Zukäufe tätigte.

#### D)b) Geänderte Argumentation: Ca. € 1.000.000,00 Jahresertrag aus Eigenproduktion

Beim Erörterungstermin am 10.1.2023 (vermutlich im Vorfeld) dürfte die beschwerdeführende Partei gemerkt haben, dass man die bisherigen Aussagen hinsichtlich des maximalen Jahresertrages und der zur Befriedigung der Nachfrage erforderlichen Zukäufe widerrufen muss und es wurde angegeben, dass sich diese (Anm.: bisher eindeutig als Jahreszahlen) mitgeteilten Kalkulationen und Berechnungen lediglich auf eine Ernte bezogen hätten, tatsächlich aber 2 bis 2,5 mal abgeerntet worden sei. Dadurch sei ein Ertrag aus eigener Produktion von iHv € 1 Mio möglich und der Zukauf betrage keinesfalls nachhaltig 25%.

Auch in der mündlichen Verhandlung am 23.5.2023 betonte der Bf, dass die festgestellten Umsätze ausschließlich mit Salaten aus der eigenen Produktion und im Zusammenhang mit Verpackungsmaterial erzielt worden seien. Ab 2012 hätte er zwei Ernten je Jahr gehabt. Zur Unglaubwürdigkeit dieser Darstellung siehe unten bei der Beweiswürdigung.

Erst infolge der Erkenntnis (vermutlich infolge der Anmerkung in der die GesbR betreffenden BVE), dass bei der Argumentation mit dem Maximalertrag von € 400.000,00 mit Sicherheit ein Gewerbebetrieb vorliegt, der nicht zur luf Pauschalierung berechtigt ist, änderte man die Argumentation in der Form, dass sich die ursprünglichen Angaben auf nur eine Ernte bezogen hätten, es aber tatsächlich 2 bis 2,5 Ernten im Jahr gegeben hätte. Diese bloße Behauptung wurde weder nachgewiesen noch sonst glaubhaft gemacht.

#### D)c) Verhältnis Ertrag aus Eigenproduktion und Ertrag aus Zukauf (Handel)

Dabei wurden die zuletzt vom Bf bekannt gegebenen Parameter für die Aussaat bzw. Auspflanzung und Aberntung zugrunde gelegt und der sich dabei ergebende Umsatz (auch wenn er -für den Bf günstiger- über den behaupteten € 400.000 Maximalertrag lag) berücksichtigt. Hinsichtlich der höheren Glaubwürdigkeit und Richtigkeit der ständigen und auch belegten Aussagen des Bf zum maximal möglichen Jahresertrag aus den vorgegebenen Flächen und den erforderlichen Zukäufen siehe unten bei der Beweiswürdigung. Festzuhalten ist aber schon hier, dass es keinerlei Nachweise oder Belege für die zuletzt getroffenen und auch sonst nicht glaubwürdigen bloßen Behauptungen zu den Umsätzen aus Eigenproduktion in Höhe von ca. € 1 Million gibt.

Siehe dazu Beilage 3 Tabelle zum Überwiegen des gewerblichen Handels

Stellt man den nach den Angaben des Bf ermittelten Ertrag aus der eigenen Produktion den festgestellten und dem Grunde nach unbestrittenen tatsächlichen Umsätzen gegenüber, ergibt sich eine Differenz, die auch nach den ursprünglichen Angaben des Bf nur durch Zukauf erklärbar ist. Setzt man diesen Zukaufswert mit 80% dieser Differenz an (obwohl der Bf selbst angab, dass eine derartig hohe Spanne nicht möglich sei), beträgt der Zukauf im Beobachtungszeitraum zwischen 42% und 60% und liegt somit eindeutig und wesentlich

nachhaltig über der Grenze von 25%, wobei sich die 25% Grenze gem. § 30 Abs. 11 BewG nach den Umsätzen des Vorjahres bemisst.

Insgesamt betrachtet überwiegt aber während des gesamten Zeitraumes August 2012 bis 2014 jedenfalls auch eindeutig der gewerbliche Handel (53 – 76 % der Gesamtumsätze).

Im Jahr 2012 wurden die Verhältnisse zeitanteilig der GesbR bzw. dem Bf zugeordnet (Übergang der Bewirtschaftung per 1.8.2012: 7/12 GesbR zu 5/12 Bf), da der Bf auch trotz dieser wiederholten Berechnung im Verfahren diese Aufteilung auch nie widerlegen bzw. darstellen konnte, welche Aufteilung der Wirklichkeit näherkäme. Zudem ist auch nicht zu erkennen, warum in den Monaten August bis Dezember keine oder weniger Salatumsätze stattgefunden haben sollten.

Aufgrund der Art der Betriebsführung und der zumindest ab 2011 nachweisbaren hohen Zukäufe steht auch fest, dass bis zur Änderung der Bewirtschaftung im Jahr 2015 eine nachhaltige gewerbliche Tätigkeit vorliegt.

Zu 2015: Ab dem Jahr 2015 gingen die Umsätze und Erträge des Einzelunternehmens des Bf stark zurück, da der Handel auf die neu gegründete Handels GmbH überging und auch die Erträge aus der Eigenproduktion des Bf offenbar infolge des Anbauvertrages mit der Handels GmbH zurück gingen. Es lag eine Änderung der Bewirtschaftung vor. Nach den Feststellungen der Betriebsprüfung betrug der Gesamtumsatz des Bf im Jahr 2015 € 552.600, nach der rechtskräftigen BVE € 593.310,00 und nach der jetzt vorgelegten und mit dem Finanzamt geprüften Gewinnermittlung betrugen die Umsatzerlöse € 567.277,60. Im Jahr 2015 wird allerdings die 25% Zukaufsgrenze nicht überschritten, sodass hier Einkünfte aus LuF vorliegen.

Die Grenze des § 125 BAO wurde dadurch durch einen LuF Betrieb im Jahr 2015 erst das erste Mal überschritten, sodass daraus keine Buchführungspflicht abgeleitet werden kann. Analoges gilt für die Umsatzsteuer.

#### D)d) Einheitlicher Betrieb, Einkunftsart

Dazu ist zunächst festzuhalten, dass die Betriebsprüfung offenbar vom Vorliegen gewerblicher Einkünfte ausging, während in den ESt-Bescheiden und den BVEs von Einkünften aus LuF ausgegangen wird. Das BFG geht in den Jahren 2012 bis 2014 vom Vorliegen gewerblicher Einkünfte aus.

Infolge der gegenseitigen Ergänzung des Zukaufs und der selbst gezogenen Salate und der sonstigen geschilderten wirtschaftlichen, organisatorischen und technischen Organisation (einheitliche Hilfskräfte laut Lohnaufwand, gemeinsame Nutzung der Betriebsmittel und sonstigen Wirtschaftsgüter und Immobilien, Auftreten unter demselben Namen (WGG),.....) liegt offensichtlich und auch nach der Verkehrsauffassung ein einheitlicher Betrieb vor, der hauptsächlich Umsätze durch den Verkauf von Salaten an die Handelsketten und später an die

neue Handels GesbR erzielt. Beabsichtigt war, als einheitlicher Betrieb die Kontakte der früheren frühere Handels GmbH für eine spätere neue Handels GmbH zu pflegen und möglichst aufrecht zu erhalten.

Es steht aufgrund der festgestellten und dem Grunde nach nicht bestrittenen Umsätze fest, dass in den Jahren 2011 bis 2014 der Zukauf jedenfalls wesentlich höher als 25% des Gesamtumsatzes und der Umsatz mit zugekauften Salaten (der Salathandel) höher als der Umsatz mit Salaten aus der Eigenproduktion war und somit jedenfalls ein einheitlicher Gewerbebetrieb vorlag, der nicht von der luf PauschalierungsVO Gebrauch machen kann.

Nach den Kalkulationen zur ursprünglich vom Bf argumentierten „Zukaufsvariante“ lagen die Umsätze mit Salaten aus dem Zukauf in den Jahren 2012 bis 2014 zwischen 50 und 70% des Gesamtumsatzes. Die gewerbliche Tätigkeit hat bei weitem überwogen, sodass jedenfalls insgesamt Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorlagen. Jedenfalls aber ist auch infolge des nachhaltigen Überschreitens der Zukaufswert-Grenze vom Vorliegen eines einheitlichen Gewerbebetriebes auszugehen.

Es lag während des Zeitraums 8/2012 bis 2014 kein luf Betrieb sondern ein Gewerbebetrieb vor. Erst im Jahr 2015 erzielte der Bf infolge der endgültigen Auslagerung des Handels, die eine Änderung der Bewirtschaftung zur Folge hatte, Einkünfte aus LuF.

Im Jahr 2015 ist vom Vorliegen von Einkünften aus LuF auszugehen. In diesem Jahr haben die Umsätze mit selbst produzierten Salaten jedenfalls bei weitem überwogen und es hat auch keinen nennenswerten Zukauf mehr gegeben. Der Handel wurde von der 2014 gegründeten neue Handels GesbR übernommen.

Anmerkung zur „Mehrfachernte-Variante“ Selbst bei Vorliegen eines luf Betriebes wären die Buchführungsgrenzen spätestens ab 2008 überschritten worden und der Bf hätte somit auch bei dieser Variante nicht von der luf Pausch VO Gebrauch machen dürfen. Diese Aussage beruht allerdings darauf, dass das BFG davon ausgeht, dass die GesbR mit 1.8.2012 beendet wurde und sich der Bf als Gesamtrechtsnachfolger der GesbR die Überschreitung der Umsatzgrenzen durch die GesbR im Zeitraum 2008 bis 7/2012 anrechnen lassen muss (siehe dazu unten).

Nach der angeführten -teilweise aus den Aussagen des Bf abgeleiteten- Argumentation hätte ein zunehmender Umsatz den höchsten Grad der Wahrscheinlichkeit, sodass von den unten angeführten Mindestumsätzen auszugehen wäre. Nicht glaubhaft sind dagegen die Angaben des Bf, der Umsatz sei von ca € 400.000 im Jahr 2010 auf ca. € 1,5 Mio im Jahr 2011 „gesprungen“.

2006: 0,4 Mio

2007: 0,5 Mio

2008: 0,7 Mio

2009: 0,9 Mio

2010: 1,1 Mio

2011: 1,47 Mio

2012: 2 Mio

D)e) Gewinnermittlung durch den Bf

Der Bf hat laut Prüfungs-Niederschrift TZ 1 der Beilage zur Niederschrift Gewinn und USt-Zahllast im Zeitraum 2012 bis 2015 pauschal ermittelt. In TZ 1 der Niederschrift hat der Prüfer auch festgehalten, dass laut Bf eine Bilanzierung erst ab dem Jahr 2016 erfolgt sei. Weiters hielt der Prüfer fest, dass hinsichtlich 2015 „Aufkontierungen der zwischenzeitlich vorgenommenen Buchungen, bezeichnet mit Erfolgsrechnung“ .... vorgelegt wurde. Nach der Aktenlage wurde dann offensichtlich im Zeitraum April/Mai 2019 (angeführtes Datum auf den vorgelegten Kontoblättern und Datum auf der vorgelegten „Erfolgsrechnung 2015“) nachträglich eine Buchhaltung erstellt. Aus den BP-Unterlagen ist nicht ersichtlich, dass im Jahr 2015 eine freiwillige Buchführung laufend geführt worden wäre. Es ist daher davon auszugehen, dass erst nachträglich eine Buchführung „konstruiert“ wurde.

Die Grenze des § 125 BAO wurde dadurch durch einen LuF Betrieb im Jahr 2015 erst das erste Mal überschritten, sodass daraus keine Buchführungspflicht abgeleitet werden kann. Analoges gilt für die Umsatzsteuer. Fraglich ist aber noch, ob der Bf die LuF PauschVO anwenden durfte. Hier gilt zwar eine € 400.000 Grenze (wenn darüber: Einnahmen Ausgaben-Rechnung, keine Pauschalierung), aber die wird auch erst frühestens (hier) 2018 schlagend. Auch eine freiwillig geführte Buchführung würde die Anwendbarkeit der PauschVO ausschließen.

Est 2016 : Es ist nur der Sachbescheid bekämpft und der Verlust wurde durch eine freiwillig geführte Buchhaltung ermittelt, sodass im Ergebnis der bekämpfte Bescheid abgeändert wird und das Einkommen nach der Mitteilung beider Parteien mit € -261.092,00 (Einkünfte aus LuF - 56.879,35) anzusetzen sein wird.

E) Schätzungsberechtigung, Sicherheitszuschlag

Der Bf hat keinerlei Aufzeichnungen hinsichtlich seiner Einnahmen oder Ausgaben vorgelegt. Es wurden derartige Zahlen oder Bemessungsgrundlagen auch nicht glaubhaft gemacht. Es wurden insbesondere auch keine Belege hinsichtlich der grundsätzlich zugestandenen Zukäufe vorgelegt, sodass auch keine Erhebungen bei möglichen Lieferanten hinsichtlich der Höhe der tatsächlichen Zukäufe durchgeführt werden konnten. Auch hinsichtlich eines möglichen

Beginns der Buchführungspflicht wurden keinerlei Unterlagen vorgelegt. Es wurde dazu nur behauptet, dass der Bf als Einzelunternehmer erst ab 2013 die Buchführungsgrenze überschritten habe und daher seine Gewinne und Umsätze bis 2015 pauschaliert ermitteln dürfe. Weder die Behörde noch das Gericht kann anhand von beweiskräftigen Unterlagen mit Sicherheit feststellen, wie sich der Sachverhalt dem Grunde und der Höhe nach darstellt. Mit Sicherheit stehen nur die Umsätze laut Kontrollmitteilungen und nach den Erhebungen der Betriebsprüfung fest.

Um den tatsächlichen Gegebenheiten möglichst nahe zu kommen und festzustellen, ob, ab wann und wie lange die Berechtigung zur pauschalen Gewinn- und Umsatzermittlung besteht, muss der Sachverhalt sowohl dem Grunde nach als auch hinsichtlich der Bemessungsgrundlagen so ermittelt werden, dass das Ergebnis die höchste Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich hat.

Hier muss allerdings im Zusammenhang mit der Frage der Entscheidungsrelevanz der neu hervor gekommenen Tatsachen nur beurteilt werden, ob ein Abgehen von der pauschalen Gewinnermittlung bzw. der Ermittlung der USt-Zahllast nach § 22 UStG 1994 zulässig war und in weiterer Folge eine Schätzungsberechtigung bestand.

Die festgestellten Umsätze betreffen die Lebensmittelketten Hofer, Spar, REWE und Unternehmen aus dem Einflussbereich des Bf. Es ist davon auszugehen, dass auch mit weiteren Großhändlern (ADEG, Nah und Frisch, Lidl usw) oder auch kleineren Abnehmern Umsätze getätigt wurden. Auch Exporte können nicht ausgeschlossen werden. Die oben dargestellten 10%igen Umsätze betreffen nach den Feststellungen der Betriebsprüfung weitgehend Umsätze mit Salat. Nach den Angaben des Bf wird aber nicht einmal die Hälfte seiner Fläche für Salatanbau verwendet. Es ist somit auch davon auszugehen, dass aus den Acker- und Forstflächen sowie aus Pachteinnahmen weitere Umsätze erzielt werden. Da auch diese mangels vorgelegter Aufzeichnungen nicht annähernd festgestellt werden können, wird ein Sicherheitszuschlag -wie in der BVE auch vom FA vertreten- angesetzt. Hinsichtlich der ursprünglich und zuletzt von der Amtspartei wieder geforderten 20% SZ ist festzuhalten, dass sich dafür seit Ergehen der BVE keine nachweisliche Begründung ergibt.

#### F) Beendigung GesbR

Die Frage, ob die GesbR mit dem krankheitsbedingten Ausscheiden der Gattin des Bf tatsächlich beendet wurde, spielt -wie zu zeigen sein wird- nur im Fall des Vorliegens von Einkünften aus LuF und dem möglichen Überschreiten der Buchführungsgrenzen nach § 125 BAO eine Rolle. Darauf ist deshalb einzugehen, weil das Finanzamt die Abänderung der Bescheide ursprünglich so argumentiert hat und auch der Bf versucht, seine Einkünfte als solche aus LuF darzustellen. Würden tatsächlich durchgehend Einkünfte aus LuF vorliegen, würde die Buchführungspflicht nach § 125 BAO über das Jahr 2014 hinaus bis Ende 2017 gelten und die Wiederaufnahmebescheide betreffend 2015 wären nicht aufzuheben gewesen.

Weiters könnte die Frage, ob die GesbR per 1.8.2012 beendet wurde, hinsichtlich der Buchführungspflicht nach dem UGB von Bedeutung sein. Dies ist aber nach dem hier festgestellten Vorliegen von Einkünften aus GW in den Jahren 2012 bis 2014 und Einkünften aus LuF ab 2015 wiederum im Ergebnis nach Ansicht des Richters irrelevant (siehe dazu unten bei der rechtlichen Beurteilung).

Mit 1.8.2012 wurde die GesbR durch den krankheitsbedingten Austritt der Gattin des Bf (als vorletzte Gesellschafterin) beendet. Dies wurde den Kunden auch dezidiert unter Angabe des nun zuständigen Einzelunternehmers Bf statt der GesbR und dessen neuer UID mitgeteilt. Auch in der Meldung des Bf an die AMA ist eindeutig festgehalten, dass der Betrieb der GesbR endet und durch den Gf als Einzelunternehmer fortgesetzt wird. Konsequenterweise verpachtet auch nicht die GesbR (wie vom Bf mehrmals unrichtigerweise behauptet) im Pachtvertrag vom 20.8.2012 die Landwirtschaft an den Bf sondern die Gattin ihren Hälfteanteil an der Landwirtschaft. Am 1.8.2012 endete die gemeinsame Betätigung und Zweckverfolgung und damit die GesbR. Die Ehegatten sind nur mehr als bloße Miteigentumsgemeinschaft anzusehen.

#### G) Betriebsausgaben

Die Betriebsausgaben wurden zuletzt mit den Beschwerdeentscheidungen in Höhe von 90% der Einnahmen geschätzt. Da die Bescheide 2012 bis 2014 rechtskräftig sind und auch im Rechtsbestand bleiben, hinsichtlich der Einkünfte 2015 eine Gegenstandsloserklärung erfolgt und 2016 mittlerweile eine einvernehmliche Gewinnermittlung vorliegt, muss darauf nicht näher eingegangen werden.

#### H) Im Spruch anders lautender Bescheid laut Finanzamt

Im Ergebnis ergaben sich durch die neu hervorgekommenen Tatsachen und Beweismittel und deren rechtliche Beurteilung (pauschale Gewinn- und Zahllastermittlung nicht zulässig) durch das Finanzamt im Spruch anders lautende Bescheide.

Folgende Änderungen haben sich nach den in den wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Bescheide konkret ergeben:

Est 2012: Anstelle eines Einkommens von € -332.000 laut Erstbescheid beträgt nach dem Hinzukommen von EK aus LuF iHv € 273.300 das Gesamteinkommen nach der Wiederaufnahme nun € -58.811.

USt 2012: Anstelle einer Zahllast laut Erstbescheid iHv € 775,32 ergibt sich nach der Wiederaufnahme eine Zahllast von € 115.040,00.

Est 2013: Anstelle eines Einkommens von € -313.567,00 laut Erstbescheid beträgt nach dem Hinzukommen von EK aus LuF iHv € 442.500,00 das Gesamteinkommen nach der

Wiederaufnahme nun € 128.871,44. Die festgesetzte Einkommensteuer erhöhte sich von € 0,00 auf € 54.671,00.

USt 2013: Anstelle einer Zahllast laut Erstbescheid iHv € 0,00 ergibt sich nach der Wiederaufnahme eine Zahllast von € 162.360,00.

ESt 2014: Durch das Hinzukommen von EK aus LuF iHv € 321.600 erhöhte sich das Gesamteinkommen nach der Wiederaufnahme auf € 87.235,39 und die festgesetzte ESt von 0,00 auf € 33.508,00.

USt 2014: Anstelle einer Zahllast laut Erstbescheid iHv € 0,00 ergibt sich nach der Wiederaufnahme eine Zahllast von € 117.880,00.

2015

Nach den Feststellungen der Betriebsprüfung betrug der Gesamtumsatz des Bf im Jahr 2015 € 552.600, nach der rechtskräftigen BVE € 593.310,00 und nach der jetzt vorgelegten und mit dem Finanzamt geprüften Gewinnermittlung für den LuF Betrieb betrugen die Umsatzerlöse € 567.277,60. Im Jahr 2015 wird allerdings die 25% Zukaufsgrenze nicht überschritten, sodass hier Einkünfte aus LuF vorliegen. Die Grenze des § 125 BAO wurde dadurch durch einen LuF Betrieb im Jahr 2015 erst das erste Mal überschritten, sodass daraus keine Buchführungspflicht abgeleitet werden kann. Analoges gilt für die Umsatzsteuer.

Rein infolge des möglichen Überschreitens der im Jahr 2015 relevanten Grenzen nach § 125 BAO wäre jedenfalls frühestens im Jahr 2018 eine Buchführungspflicht bestanden. Gleiches gilt hinsichtlich des Ablaufs der Berechtigung zur pauschalen Gewinnermittlung nach der LuFPauschVO. Da der Bf im Jahr 2015 auch nicht freiwillig eine laufende Buchführung eingerichtet hatte, konnte der Bf seinen Gewinn 2015 pauschal ermitteln und die neuen Tatsachen führten zu keinem neuen Spruchinhalt, der vom Inhalt des Erstbescheides abgewichen wäre.

Zu Spruchpunkt III.) (Einkommensteuerbescheid 2016): Für dieses Jahr hat der Bf im Beschwerdeverfahren eine Gewinnermittlung anhand einer doppelten Buchhaltung vorgelegt, die seitens des Finanzamtes geprüft und nach einigen Abstimmungen mit dem Bf für richtig erklärt wurde. Festzuhalten ist für das Verständnis, dass infolge der Gründung der neue Handels GesbR im Laufe des Jahres 2014 der Salathandel weitgehend auf diese GmbH übergang, der Bf ausschließlich für die GmbH produziert und infolge des mit der GmbH abgeschlossenen Anbauvertrages und der Übernahme wesentlicher Kosten durch die GmbH der Bf im Einzelunternehmen nur mehr geringere Stückpreise und Umsätze erzielte. Die erklärten Erlöse bzw. Umsätze der Jahre 2015 und 2016 stimmen nach den zwischen den Parteien erfolgten Abstimmungen auch weitgehend mit den Feststellungen der Betriebsprüfung im Nachschauzeitraum überein.

Ab 2016 gab es eine laufend geführte Buchführung.

## 2. Beweiswürdigung

### A) Allgemeine Sachverhaltsfeststellungen und Fragestellung

Diese Feststellungen ergeben sich aus der in der Darstellung des Verfahrens geschilderten Aktenlage, den dort zitierten Unterlagen und sind weitgehend unstrittig. Auch dass die Gattin des Bf ihre Mitwirkung bei der Bewirtschaftung der Landwirtschaft krankheitshalber beendet hat, betont der Bf selbst wiederholt. Zur strittigen Frage, ob dadurch auch die GesbR beendet wurde, siehe Punkt F) und die rechtlichen Ausführungen.

### B) Neue Tatsachen, Kontrollmitteilungen, Erlöse

Dass die festgestellten Umsätze laut den Kontrollmitteilungen und den Erhebungen während der Betriebsprüfung neu hervorgekommen sind, wird seitens des Bf nicht bestritten. Seitdem der Bf aber die Argumentation mit dem maximalen Ertrag von € 400.000 bei gegebener Salatanbaufläche (und den sich daher ergebenden Zukäufen über der 25% Grenze) nicht mehr verfolgt, vertritt der Bf die Ansicht, dass er bis 2015 zur Pauschalierung berechtigt sei und diese Umsätze in den pauschaliert erfassten Umsätzen enthalten seien. Da der Bf erst ab 2013 die Grenze des § 125 BAO überschritten habe, hätte er seinen Gewinn und die USt-Zahllast daher bis 2015 zu Recht nach der Iuf PauschVO pauschaliert ermittelt. Diese Umsätze seien daher einerseits nicht neu, sondern von der Pauschalierung immer erfasst gewesen und würden daher auch keinesfalls zu im Spruch anderen Bescheiden führen. Dem Grunde und der Höhe nach werden diese ab 2011 nachweisbaren Umsätze aber nicht bestritten.

### C) Begründung Wiederaufnahme; Darstellung der Ermessensübung

Die dargestellte Verweiskette ergibt sich aus den im Akt aufliegenden Bescheiden und aus den in der Darstellung des Verfahrens geschilderten Unterlagen zur Betriebsprüfung, die beiden Parteien bekannt sind. Gleiches gilt für die Darlegung der Ermessensübung durch das Finanzamt.

### D) Ertrag aus Eigenproduktion versus Ertrag aus Zukauf (Handel)

Dass BFG geht aufgrund der an sich nicht bestrittenen festgestellten und neu hervorgekommenen Umsätze davon aus, dass diese nicht -wie vom Bf behauptet- sprunghaft von unter € 400.000 auf nahezu 1,5 Mio € im Jahr 2011 gestiegen sind. Vielmehr ergibt sich aus den Angaben des Bf, dass dieser immer daran interessiert war, zumindest die Kontakte zu den inländischen Geschäftspartnern seiner im Jahr 2006 in Konkurs gegangenen frühere Handels GmbH zu pflegen und in der Folge für eine neu zu gründende Handels GmbH zu nutzen. Diese neue Handels GesbR wurde dann erst im Jahr 2014 gegründet. Aus diesem Grund war der Bf nach dem Konkurs seiner frühere Handels GmbH im Jahr 2006 schon ab 2007 mit seiner

Landwirtschaft zunächst in Form der GesbR später als Einzelunternehmer bemüht, Handelsketten mit Salat zu beliefern.

Der Richter geht aus folgenden Gründen davon aus, dass der neu hervorgekommene Gesamtertrag überwiegend aus Zukäufen stammt:

Der Bf führte bis zu einem bestimmten Zeitpunkt im Verfahren wiederholt aus und belegte dies auch mehrmals mit Kalkulationen und weiteren Unterlagen, dass mit seiner zur Verfügung stehenden Fläche ein Umsatz mit Salaten über € 400.000 denkunmöglich sei und er daher zukaufen hätte müssen um die Nachfrage zu befriedigen.

Der Bf (und ursprünglich auch die Amtspartei) ging immer vom Vorliegen eines luf Betriebes und der Anwendbarkeit des § 125 BAO aus und nahm an, dass die Argumentation des Finanzamtes, die die Beendigung der GesbR und die analoge Anwendbarkeit des § 142 UGB (mit Gesamtrechtsnachfolge des Bf nach der GesbR) am ehesten bekämpfbar sei. Beweist man dann, dass zumindest bis 2010 der maximale Jahresertrag € 400.000 betragen habe, kann selbst bei unterstellter Gesamtrechtsnachfolge nach § 125 BAO frühestens 2014 Buchführungspflicht bestehen. Behauptet man zusätzlich, dass keine Gesamtrechtsnachfolge gegeben sei und die Grenze des § 125 BAO erst 2013 überschritten worden wäre, würde eine Buchführungspflicht überhaupt erst ab 2016 greifen.

Allerdings muss aus dieser Argumentation geschlossen werden, dass der beschwerdeführenden Partei offenbar die Bestimmungen des § 21 Abs. 1 EStG 1988 und des § 30 Abs. 9 bis 11 BewG nicht bekannt waren, sonst hätte man wohl nie so argumentiert, dass daraus der Schluss gezogen werden muss, dass eine luf Pauschalierung infolge des Vorliegens eines Gewerbebetriebes von vornherein ausgeschlossen gewesen wäre.

Erst als man dies realisierte (eventuell infolge einer ohne Folgen gebliebene Anmerkung des Finanzamtes in der die GesbR betreffenden BVE), änderte man die Argumentation und behauptete beim Erörterungstermin vom 10.1.2023 erstmals, dass sich die ursprünglichen Angaben immer nur auf eine Ernte bezogen hätten, tatsächlich aber 2 bis 2,5 mal geerntet worden sei.

Im Vorlageantrag betreffend Wiederaufnahme ESt 2012 bis 2015 führte der Bf dazu aus, dass ohne Verkauf von Wirtschaftsgütern aus der Landwirtschaft (rund 32 ha) der mögliche erzielbare Umsatz jeweils zwingend unterhalb der Umsatzgrenzen (€ 400T/€ 550T) liege und dies könne auch durch die Landwirtschaftskammer und das BMF bestätigt werden. Ein höherer Umsatz sei aufgrund der vorgegebenen Preise und Produktionsflächen nicht erzielbar.

Noch deutlicher geht dies aus den Ausführungen des Bf im Vorlageantrag gegen die ESt-Sachbescheide hervor: „..... da in den Jahren 2013 bis 2016 (stets abnehmend) ein hoher Umsatz durch den landwirtschaftlichen Nebenbetrieb (Salathandel), der im Vergleich zum

Hauptbetrieb einen wesentlich geringeren Personaleinsatz erfordert, erzielt wurde. .... Ob die Umsatzgrenze von € 400/550T überschritten wird, ist ausschließlich abhängig davon, ob Umsätze aus einem Nebenbetrieb erzielt werden oder nicht. .... , da aus der eigenen Landwirtschaft (selbst bewirtschaftete Fläche 27 ha) der Umsatz von mehr als € 400 T in zwei aufeinanderfolgenden Kalenderjahren nicht erzielbar war und ist. Im Rahmen der intensiven Landwirtschaft ist auf Grund der Fläche, der möglichen Ernteerträge und der vorbestimmten Preise in den Jahren 2012 bis 2014 und Folgejahre maximal ein Umsatz von Netto €350T bis €400T möglich.

Im Verfahren der GesbR hatte der steuerliche Vertreter des Bf dem Finanzamt im Schreiben vom 21.11.2019 bereits mitgeteilt, dass die Möglichkeit der Erzielung eines Umsatzes von mehr als € 400.000 auf einer luf Nutzfläche von 38,90 ha trotz intensiver Nutzung (Gemüsebau) nicht einmal das Finanzamt nachvollziehbar aufzeigen könne. (Anm. d. Ri.: tatsächlich wurde für den Salatanbau nach der Aktenlage in den einzelnen Jahren ohnehin nur eine Fläche von 15 bis 20 ha genutzt). In den Jahren 2011 und 2012 sei der Umsatz nur deshalb erzielt worden, da die GesbR erhebliche Mengen an Gemüse und Salaten von anderen Landwirten zukaufen hätte müssen, um für die Großhändler die benötigten Mengen liefern zu können. Dies ausschließlich deshalb, weil man nicht als Lieferant eliminiert werden wollte. Es sei stets beabsichtigt gewesen, eine eigene Handels Gesellschaft zu gründen. Dies habe sich leider verzögert, sodass der Zukauf (Ergänzung durch den Ri.: in der Landwirtschaft) notwendig geworden sei. Die GesbR habe diese Lieferungen als „Durchläufer“ betrachtet, da einzig und allein beabsichtigt gewesen sei, die Liefermöglichkeiten aufrecht zu erhalten.

Auch in der Beschwerde der GesbR vom 17.12.2020 wird ausgeführt: „Auch bei intensivster Nutzung von 24 ha sei es nicht möglich, die Umsatzgrenze von 400.000 zu überschreiten. Dies zeigt die Erfahrung des täglichen Lebens und auch der Grüne Bericht (erstellt über das Landwirtschaftsministerium) jedenfalls auf.“

Ebenso führte der steuerliche Vertreter des Bf im Verfahren der GesbR im Schreiben vom 26.7.2021 aus, dass das Unternehmen auf Grund der Größe und der bewirtschafteten Fläche keinesfalls den Umsatz von netto mehr als € 400.000 erzielen könne. Unter Berücksichtigung bester Ertragsaussichten hätte das Unternehmen in den Jahren 2006 bis 2009 nur Umsätze von gesamt € 311.000 bis 358.000 erzielen können. Höhere Umsätze seien nicht möglich, da die Produktion pro ha mit den höchstmöglichen Produktionsmengen kalkuliert worden sei. Diese Angaben würden auch durch den „Grünen Bericht“ bestätigt werden. Der überwiegende Teil der Erzeugnisse sei in den Jahren bis 2009 an die frühere Handels GmbH verkauft worden. (Anm. d. Ri.: über diese ist aber bereits im Jahr 2006 das Konkursverfahren eröffnet worden und ab dem Jahr 2007 betragen deren Umsätze 0,00.) Auch bei intensivster Nutzung sei es nicht möglich, die Umsatzgrenze des § 125 BAO zu überschreiten.

Weiters gab die Bf im genannten Schreiben vom 21.11.2019 an, dass der Personaleinsatz bei einer derartigen luf Betätigung (Gemüseanbau) 50 bis 70% des Umsatzes betrage. Auch diese Angabe des Bf bestätigt einen maximalen Umsatz aus der Eigenproduktion in der vom Bf angeführten Größe (Lohnaufwand in den Jahren 2007 bis 2015 zwischen € 240.000 und € 300.000 wären zwischen 60 und 75% eines Umsatzes von € 400.000).

Unterstützung finden die wiederholten Aussagen des Bf tatsächlich auch in der von der Statistik Austria veröffentlichten Statistik der Landwirtschaft 2008 nach der in Oberösterreich im Durchschnitt ein Ertrag je ha von 50.000 kg erzielt werden konnte. Je ha wäre somit ein Ertrag von ca € 25.000 und insgesamt somit bei Nutzung zwischen 16 und 19 ha iHv € 400.000 bis 475.000 möglich. Siehe unten für OÖ: auf 160 ha wurden 8.000.000 kg Eissalat geerntet, sodass auf einem ha im Schnitt 50.000 kg (zu 0,50 € /kg laut Bf) geerntet wurden.

Nach Tabelle 2.1.8. des Grünen Berichts gem. § 9 Landwirtschaftsgesetz 2012 (beispielhaft) ergibt sich für Salat insgesamt in den Jahren 2010 bis 2012 eine Anbaufläche von insgesamt (Zahlen vom Richter gerundet) 1.500 ha und eine Aberntung bei Mehrfachnutzung von 50.000.000 kg, was einen durchschnittlichen Ertrag je ha von 33.000 kg ergibt.

Die Aussagen des Bf beziehen sich eindeutig auf Jahresumsätze, da auch die von ihm angeführten gesetzlichen Grenzbeträge Jahressummen sind. Es ist keinesfalls erkennbar, dass sich diese Ausführungen lediglich auf eine Ernte im Jahr bezogen hätten, es tatsächlich aber zwei Ernten gegeben habe. Vielmehr ist aus den Formulierungen wie zB „intensivste Nutzung“ oder „höchstmögliche Produktionsmenge“ und die wiederholte Bezugnahme auf die jährliche Umsatzgrenze des § 125 BAO von € 400.000 eindeutig abzuleiten, dass sich die Ausführungen des Bf auf seine Jahresproduktions-Kapazitäten bezogen haben.

Weiters ist zu berücksichtigen, dass der Bf nach seinen Angaben auf maximal 20 ha und nicht auf 40 oder 32 ha Salat anbaute. Die dem Grunde nach nicht bestrittenen Gesamtumsätze laut den Kontrollmitteilungen und Erhebungsergebnissen müssen somit -wie auch der Bf ursprünglich immer angibt- zu einem Großteil aus dem Verkauf zugekaufter Salate stammen.

Weiters ergibt sich aus den Ausführungen des steuerlichen Vertreters des Bf und dessen Anwesenheit bei der Schlussbesprechung und der dort stattgefundenen Übergabe der Kalkulation des maximalen Jahresertrages, dass die beschwerdeführende Partei immer den maximalen Jahresertrag und nicht den Ertrag einer Ernte aus der Eigenproduktion dargestellt hat. Dies musste auch infolge der Anwesenheit beider Personen bei der Schlussbesprechung beiden Personen bekannt gewesen sein.

Wenn der steuerliche Vertreter des Bf bei der mündlichen Verhandlung angab, dass ihm bei seinen Eingaben und den Kalkulationen nicht bekannt gewesen sei, dass es mehrere Ernten im Jahr gegeben habe, erscheint auch das nicht glaubwürdig. Wenn der Vertreter des Bf mit dem Bf und dessen Informationen die Kalkulationen erstellt und dann in seinen Eingaben wiederholt

feststellt, dass die Zahlen bezogen auf die gesetzlichen jährlichen Grenzwerte den maximalen Höchstertrag je Jahr darstellen, erscheint es völlig unmöglich, dass dem Bf dabei nicht aufgefallen wäre, dass die Ertragszahlen keinesfalls mit seinen tatsächlichen Umsätzen übereinstimmen. Es ist vielmehr naheliegend, dass der Bf seinem steuerlichen Vertreter die Zukäufe und die Höhe der tatsächlichen Umsätze nicht genannt hat. Es kann nicht davon ausgegangen werden, dass dieser trotz Kenntnis dieser Zukäufe nicht auf die Umsatzgrenzen hingewiesen hätte. Auch bei der Schlussbesprechung argumentierte die beschwerdeführende Partei einheitlich mit dem maximalen Jahresertrag, sodass jedenfalls sowohl dem Bf als auch dem steuerlichen Vertreter bekannt sein musste, dass man mit Jahres- und nicht mit Ernteerträgen argumentierte.

Für die Variante „Eigenproduktion“ spricht nur, dass es grundsätzlich möglich erscheint, dass Salat auf den Flächen des Bf mehrfach geerntet werden kann. Dabei ist aber zu bedenken, dass seitens des Bf keinerlei Umstände belegt oder glaubhaft gemacht wurden, dass sich bei einer Mehrfachnutzung überhaupt ein höherer Ertrag ergäbe. Schon zuvor, wurde angeführt, dass bei intensivster Nutzung nur ein maximaler Jahresertrag von € 400.000 möglich sei. Belegt wurde dies u.a. durch den Grünen Bericht, der bei seinen Berechnungen ebenfalls von einer Mehrfachnutzung ausging.

Grundsätzlich ist also schon mal davon auszugehen, dass der dargestellte Maximalertrag auf einer intensivsten Mehrfachnutzung beruhte. Der Bf hat aber zudem mit keinerlei Angaben belegt, welche Mengen an Jungpflanzen oder Saatgut eingekauft worden wären bzw. welche Flächen tatsächlich mehrfach genutzt worden seien. Trotz erhöhter Mitwirkungs- und Beweisvorsorgepflicht wurden keinerlei Beweisanbote gemacht.

Auch bei der mündlichen Verhandlung im März 2025 konnte der Bf nicht belegen, ob es tatsächlich mehrere Ernten gegeben hat bzw. auf welchen Flächen wieviele Pflanzen tatsächlich ausgepflanzt wurden. Er gab dazu lediglich an, dass es nach dem Konkurs (Anm. d. Ri.: der frühere Handels GmbH) fallweise zweimal und fallweise einmal auf der selben Fläche ausgepflanzt worden sei. Auch die dazu vom Richter gestellte abschließende Frage blieb unbeantwortet (siehe Niederschrift Seite 10). Im Ergebnis gibt es keinerlei Nachweise für die zuletzt behauptete Höhe der Eigenproduktion.

Das vorgelegte Schreiben der Landwirtschaftskammer vom 6.3.2025 bezieht sich ganz allgemein auf Kennzahlen zur Erzeugung von Eissalat im Jahr 2024 in Oberösterreich und besagt verständlicherweise nichts über die konkrete Anbau- und Aberntesituation des Bf. Ausdrücklich wird auf differenzierte Ausgestaltung und unterschiedliche Intensität der Produktion hingewiesen. Auf der Anbaufläche in OÖ gibt es demnach auch Mehrfachnutzungen (satzweiser Anbau auf dem gleichen Feldstück pro Jahr).

Das sagt nichts über den tatsächlichen Ertrag des Bf aus Salatanbau oder darüber aus, wie oft der Bf auf welcher Fläche geerntet hat. Es werden nur allgemeine Angaben zum Salatanbau in OÖ gemacht.

Wenn trotz Kenntnis nachgewiesener Umsätze in Millionenhöhe behauptet wird, der maximaler Jahresertrag kann nicht über € 400.000 liegen, trifft den Abgabepflichtigen eine erhöhte Mitwirkungspflicht hinsichtlich der Aufklärung dieser Differenz. Die bloße und unglaubwürdige Behauptung die bisherigen Angaben zum maximal möglichen Jahresertrag hätten nur eine Ernte betroffen, tatsächlich würden aber bis zu 2,5 Ernten vorliegen ist zum einen völlig unbelegt und steht zum anderen im Widerspruch zu den Ausführungen, dass die Nachfrage nur durch erhebliche Zukäufe befriedigt habe werden können. Die Behauptung, dass mehrmals im Jahr eine Eigenproduktion von je 400.000 erzielt wurde, wurde auch nach Aufforderung durch nichts untermauert oder wenigstens glaubhaft gemacht.

Da diese Ausführungen eindeutig den bis dahin getroffenen Mitteilungen widersprechen, ist die Glaubwürdigkeit des Bf stark erschüttert. Diese wird auch nicht dadurch verbessert, dass die beschwerdeführende Partei im Schreiben vom 21.10.2024 wieder zugesteht, einen jährlichen Zukauf iHv € 100 – 300T getätigt zu haben. Aus dem gesamten Verhalten des Bf muss geschlossen werden, dass dieser auch auf konkrete Befragung nicht den wahren Sachverhalt erläutert, sondern die Umstände jeweils so schildert, wie sie ihm im Zeitpunkt der Aussage oder Mitteilung günstig erscheinen. Keinesfalls trug der Bf zur Wahrheitsfindung zB durch Bekanntgabe seiner Lieferanten oder Vorlage von Aufzeichnungen bei.

Letztlich ist die tatsächliche Anzahl der Ernten und insbesondere die jeweiligen Erntemengen durch nichts belegt und auch nicht glaubhaft gemacht. Es gab dazu auch keinerlei Beweisanträge. Dagegen ist der ursprünglich behauptete und mehrfach durch den Bf belegte maximale Ertrag aus der bewirtschafteten Fläche durch den Grünen Bericht, durch die aufgelegten Kalkulationen und durch die Relation zum Lohnaufwand als erwiesen anzusehen. Mit wie vielen Ernten dieser maximale Jahresertrag (bei intensiver Bewirtschaftung laut Bf, bei Mehrfachnutzung laut Grünem Bericht) aus der genutzten Fläche letztlich erzielt werden kann, ist auch nicht bedeutsam, da der dargestellte Ertrag jedenfalls der maximale Jahresertrag ist.

Grundsätzlich kommen den Erstausführungen eine höhere Beweiskraft zu, sodass der „Zukaufsvariante“ mit dem Maximalertrag von € 400.000 im Jahr und den getätigten Zukäufen auch aus diesem Grund jedenfalls der Vorzug zu geben ist.

Ergänzende Anmerkungen zur „Mehrfachente-Variante“

Dennoch soll hier ergänzend dargestellt werden, dass sich bei Zutreffen dieser nachträglich dargestellten Sachverhaltskonstellation infolge der neu hervorgekommenen Tatsachen für die Jahre 2012 bis 2015 im Spruch anders lautende Bescheide ergeben können. Diese Variante geht infolge der Anwendbarkeit des § 125 BAO vom Vorliegen von Einkünften aus LuF aus. Von

der Anwendbarkeit des § 125 BAO gingen ursprünglich beide Parteien aus, allerdings mit unterschiedlichem Einsetzen der Buchführungspflicht (FA: jedenfalls ab 2012; Bf: frühestens 2016).

In diesem Zusammenhang ist dann aber auch zu würdigen, ab wann dann diese höheren Umsätze stattgefunden haben können und welche Umsätze sich in den einzelnen Jahren dabei in den Jahren vor 2012 ergeben hätten können. Nicht glaubwürdig scheint jedenfalls die in das oben geschilderte Auskunftsverhalten des Bf passende Aussage des Bf, diese Mehrfachernten und Umsätze gäbe es erst ab dem Jahr 2011, also jenem Jahr in dem diese Umsätze nachweisbar sind. Auch diese Aussage passt nicht zu früheren Angaben, nach denen man nach dem Konkurs der frühere Handels GmbH im Jahr 2006 interessiert gewesen sei, die Lieferbeziehungen und Kontakte für eine neu zu gründende Handels-GmbH aufrecht zu halten. (Damals allerdings mit dem Zusatz, dass man daher zukaufen musste, um die Nachfrage befriedigen zu können.)

Hinsichtlich des erstmaligen Überschreitens der Grenzen für die Buchführungspflicht des § 125 BAO legte man sich nicht wirklich fest, gestand aber zu, dass der Einzelunternehmer diese Grenze spätestens im Jahr 2013 überschritten hätte und daher frühestens ab 2016 die Buchführungspflicht einsetze. Dagegen gab der Bf bei der mündlichen Verhandlung am 23.5.2023 an, dass ab 2009/10 in der Landwirtschaft passable Umsätze erzielt worden seien und die Landwirtschaft ab 2008 und 2009 wieder intensiviert worden sei. Frühestens 2009 hätte es bei der Landwirtschaft Umsätze von mehr als € 400.000 gegeben. Bei dieser Verhandlung gab der Bf auch an, dass er zu den gegenständlichen Jahren keine Unterlagen zu Einnahmen oder Ausgaben vorlegen könne.

Das BFG stimmt dem Finanzamt zu, dass die Angaben des Bf, die Umsätze der GesbR seien erst ab 2011 (erstmaliges Vorliegen des Kontrollmaterials) in der festgestellten Höhe angefallen, nicht glaubwürdig ist. Das BFG geht davon aus, dass nach dem Konkurs der frühere Handels GmbH zur Aufrechterhaltung der Kontakte zu den Lebensmittelketten ein Teil der ursprünglichen Umsätze (zunehmend ab 2006) durch die GesbR getätigt wurden und diese Umsätze nicht plötzlich von 2010 auf 2011 von € 400.000 auf über eine Million € angestiegen sind. Dabei ist es im Ergebnis gleichgültig, ob diese Umsätze mit Salaten aus der Eigenproduktion oder aus Zukäufen getätigt wurden bzw. wie sich der Umsatz aus der Eigenproduktion zum Umsatz aus dem Zukauf verhält. Entweder liegt ohnehin ein nicht pauschalierbarer Gewerbebetrieb oder eben eine LuF mit Überschreiten der Buchführungsgrenzen des § 125 BAO ab spätestens 2008 vor, sodass jedenfalls ab 2012 Buchführungspflicht bestand.

### **Zur Nachhaltigkeit der gewerblichen Betätigung**

Wenn der Bf seinen (und den früheren Kunden der GesbR) Kunden und der AMA mitteilt, dass der Bf den Betrieb der GesbR übernimmt und fortführt und auch sonst nach dem Gesamtbild

der Betätigung der Bf die zumindest ab 2011 nachweisbare Betriebsführung mit den hohen Zukäufen ab August 2012 als Einzelunternehmer bis zur endgültigen Änderung der Bewirtschaftung im Jahr 2015 fortführt, ist dies unabhängig davon, ob der Bf Gesamtrechtsnachfolger der GesbR wurde, bei der Beurteilung der Nachhaltigkeit einer Betätigung miteinzubeziehen. Im Ergebnis ist jedenfalls davon auszugehen, dass der Bf zur Pflege und Aufrechterhaltung der Kontakte nach dem Konkurs der frühere Handels GmbH zugekauft hat. Zumindest ab 2011 steht auch fest, dass dies im erheblichen Ausmaß und auch nachhaltig bis zum vollständigen Übergang des Handels auf die neue Handels GesbR erfolgt ist.

### **Zu den Parametern der Kalkulation der Eigenproduktion**

#### **Salatanbauflächen**

Dazu übernahm das BFG die durch den BFG in dessen Kalkulation mitgeteilten Flächen bis 2011 und ab 2012 die bei der mündl. Verhandlung am 18.3.2025 mitgeteilten Flächen für den Salatanbau. Bei der mündlichen Verhandlung dürfte der Bf zu den Jahren 2010 und 2011 die Angaben zum restlichen Acker gemacht haben, da die genannten Zahlen genau den Größen der restlichen Flächen laut vorgelegter Kalkulation entsprechen. In 2010 ist somit die ha-Zahl 16,33 und nicht 15,89 und in 2011 16,65 und nicht 15,57. Die Angaben zu den anderen Jahren stimmen ohnehin überein (im Ergebnis aber irrelevant).

#### **Auspflanzung**

Das BFG folgt den Angaben des Bf bei der mündlichen Verhandlung vom 18.3.2025 und ging daher von einer Auspflanzung von 65.000 Stück/ha und ab Anschaffung einer neuen Maschine von 72.000 Stück/ha aus. Da der Bf angab, dass die neue Maschine im Laufe des Jahres 2013 angeschafft wurde, ist im Jahr 2013 ein Mittelwert von 68.500 Stück/ha anzusetzen.

#### **Stückpreise**

Nach den Kalkulationen des Bf betrug der Stückpreis in den Jahren bis 2011 50 Cent. Dieser Wert wurde daher bei der Umsatzkalkulation der Jahre bis 2011 berücksichtigt. In den Folgejahren spielt dieser Stückpreis in diesem Zusammenhang keine wesentliche Rolle, weil man ab 2011 gesicherte und unstrittige Zahlen zu den Ausgangsumsätzen hat. Bei der Ermittlung des erforderlichen Zukaufs wurde in den Jahren nach 2011 von steigenden Stückpreisen ausgegangen, weil dies zu einem geringeren Zukauf führen würde und nach der Lebenserfahrung naheliegend erscheint.

#### **Aberntung**

Die Aberntequote betrug nach den älteren vorgelegten Kalkulationen 65% und nach der Angabe des Bf bei der mündlichen Verhandlung im Schnitt der Jahre 75%.

Es wurden somit je nach Kalkulation auch hier die für den Bf grundsätzlich günstigeren Aberntequoten unterstellt. Bei der Umsatzkalkulation der Jahre 2008 bis 2010 ging man von einer 65%igen Aberntequote aus. Bei der Ermittlung des erforderlichen Zukaufs der Jahre ab 2011 wurde eine steigende Aberntequote unterstellt: 2011 nach den Angaben des Bf in seiner Kalkulation 65%, 2012 70%, 2013 und 2014: 75%.

#### Anzahl der Ernten

Wie bereits ausgeführt, geht das BFG grundsätzlich davon aus, dass die mehrmals getroffenen Erstaussagen des Bf am ehesten und mit größter Wahrscheinlichkeit dem tatsächlichen Geschehen entspricht. Dabei ist die Anzahl der Ernten irrelevant, wenn der Bf angibt, dass bei gegebener Fläche und Preisen sowie bei intensiver Bodennutzung maximal ein Jahresertrag von € 400.000 möglich ist. Bei der Kalkulation des erforderlichen Zukaufs wurde daher anhand der teilweise für den Bf günstiger adaptierter Parameter (siehe oben) der mögliche Ertrag aus eigener Produktion ermittelt und dem festgestellten Gesamtumsatz gegenübergestellt. Hinsichtlich der erforderlichen Differenz wurden 80% der Differenz als Einkaufswert des erforderlichen Zukaufs angesetzt und festgestellt, dass dieser jeweils über 25% des Gesamtumsatzes liegt.

Das Schreiben der Landwirtschaftskammer vom 6.3.2025 (vorgelegt mit der Urkundenvorlage vom 13.3.2025) sagt nichts über den möglichen Ertrag des Bf aus Salatanbau oder darüber aus, wie oft der Bf auf welcher Fläche geerntet hat. Es werden nur allgemeine Angaben zum Salatanbau in OÖ gemacht.

Selbst wenn der Bf bzw sein steuerlicher Vertreter zum Nachweis eines maximalen Jahresertrages von € 400.000 eine Kalkulation vorlegt, nach der die gesamte Salatanbaufläche bei einer Auspflanzung genutzt worden wäre, und nun behauptet wird, es hätte mehrere derartige Ernten gegeben, ist nicht auszuschließen, dass immer nur Teile dieser Fläche bepflanzt wurden. Der Bf hat es tunlich vermieden, Belege bzw. Nachweise hinsichtlich des Einkaufs der Salatpflanzen oder des Saatgutes oder dergleichen vorzulegen. Es gibt keine Nachweise hinsichtlich einer mehrmaligen Auspflanzung auf den selben Flächen während eines Jahres. Letztlich muss den mehrmals deziert und belegten Aussagen des Bf gefolgt werden, dass der Gesamtertrag auf seinen Flächen im Jahr maximal € 400.000 betragen habe.

Es wurde seitens des Bf immer ein einheitlicher Betrieb dargestellt. Der Personalaufwand beruhe zwar hauptsächlich auf den näheren Umständen und Erntebedingungen in der Landwirtschaft, sei aber kein Indiz für die Höhe des Umsatzes. Daraus kann nur geschlossen werden, dass das luf Personal fall- und hilfsweise auch im Handel eingesetzt war. Auch hinsichtlich der eingesetzten Transportmittel, Immobilien und sonstigen Wirtschaftsgütern ist keine Trennung erkennbar und wurde auch kein getrennter Einsatz behauptet. Gleiches gilt auch für die erzielten 20%igen Umsätze. Die gegenseitige Abhängig- und Bedingtheit der beiden Tätigkeiten kommt auch in den Aussagen des Bf zum Ausdruck, nach denen je nach

Ernteumfang zugekauft werden musste, um die Nachfrage befriedigen zu können. Auch nach außen ist man – wie sich aus den Mittellungen an die Kunden ergibt- einheitlich als „GG Inh. Bf“ aufgetreten.

#### E) Schätzungsberechtigung und Sicherheitszuschlag

Beim Erörterungstermin am 10.1.2023 führten die Parteien übereinstimmend aus, dass es auch (vergleichsweise geringe) Umsätze aus der Bewirtschaftung der Getreidefelder und des Forstes gibt und diese in den Umsätzen laut Kontrollmitteilungen nicht enthalten seien. Diese Umsätze würden jedenfalls im Sicherheitszuschlag Deckung finden. Es wurde im gesamten Verfahren nie bestritten, dass es auch (neben den Salatumsätzen) weitere Umsätze gab. Bedenkt man, dass der Bf nur ca. auf der Hälfte seiner Gründe Salate anbaute, ist davon auszugehen, dass es neben nicht auszuschließenden weiteren Umsätzen mit Salaten jedenfalls auch die zusätzlich genannten Umsätze gibt und es diesbezüglich auch keinerlei konkrete Angaben des Bf gibt. Der Sicherheitszuschlag in Höhe von 10% scheint somit als an der Untergrenze liegend jedenfalls gerechtfertigt. Hinsichtlich der zuletzt vom FAÖ vertretenen Ansicht, dass der Sicherheitszuschlag auch infolge vermuteter Umsätze mit einem italienischen Unternehmen, dessen Geschäftsführer auch der Bf gewesen sei, doch wieder mit 20% angesetzt werden müsste, ist auszuführen, dass dieser Ansicht nicht gefolgt wurde, weil hier keinerlei weitere Angaben gemacht wurden, die derartige Umsätze als höchst wahrscheinlich einstufen ließen. Das BFG sah im Ergebnis keinen Grund von der Zuschätzung laut BVE in Höhe von 10% abzugehen.

Auch hinsichtlich der Möglichkeit, dass der Bf noch weitere Lebensmittelketten oder auch kleinere Gemüsehändler und dergleichen beliefert haben könnte, ist dem Finanzamt zuzustimmen. Das Finanzamt teilte dazu mit, dass von den angeschriebenen Ketten die Zukäufe vom Bf bekannt gegeben worden seien und es keine Negativmitteilung gegeben habe. Es sei aber nicht auszuschließen, dass es weitere Abnehmer gegeben hätte. Der Bf äußerte sich dazu nur, indem er ausführte, dass er als Lieferant von Hofer kein Stück an Lidl verkaufen könne und seiner Meinung nach alle Umsätze erfasst seien.

Im Ergebnis erscheint dem Richter bei Abwägung aller Umstände, insbesondere der Einbeziehung auch der nicht bekannten Umsätze mit Früchten der restlichen Acker- und Waldflächen, ein Sicherheitszuschlag von 10% als absolute Untergrenze.

#### F) Beendigung GesbR

Nach den objektiven Mitteilungen des Bf an die Kunden und die AMA, sowie den Aussagen des Bf vor dem LG Steyr und dem Pachtvertrag vom 20.8.2012 ergibt sich eindeutig, dass die Gattin des Bf als vorletzte Gesellschafterin krankheitsbedingt per 1.8.2020 aus der GesbR ausgeschieden ist. Dass die GesbR weiterhin Steuererklärungen (immer mit Bemessungsgrundlagen= 0,00) einreichte und das Finanzamt die GesbR weiterhin

unrichtigerweise als Steuersubjekt führte, ändert nichts am tatsächlich erfolgten Austritt der Gattin des Bf aus der GesbR. Aus den Mitteilungen und dem Pachtvertrag ergibt sich eindeutig der Wille der Ehegatten und ehemaligen Gesellschafter der GesbR, dass diese die gemeinsame Bewirtschaftung beenden wollten und der Bf künftig die Landwirtschaft alleine betreiben sollte. Seitens des Bf wurde auch keinerlei gemeinsame Tätigkeit oder Zweckverfolgung einer GesbR zwischen den Ehegatten dargestellt. Vielmehr sagte der Bf selbst aus, dass die GesbR keinerlei Tätigkeit mehr ausübte.

Der Pachtvertrag vom 20.8.2012 beginnt schon in der Präambel mit der Bezeichnung der Parteien als Bewirtschaftungsüberlasser (die Gattin) und Bewirtschafter (Bf). Diese vereinbarten laut Punkt 1. die alleinige Bewirtschaftung des Betriebes durch den Bf und die Gattin verpachtet 50% des Betriebes an den Bf. Unabhängig von der zivilrechtlichen Gültigkeit dieses Vertrages, die seitens des FAÖ infolge des fremdunüblichen Pachtzinses bestritten wird, kommt darin eindeutig zum Ausdruck, dass nach dem Willen der Ehegatten der Bf zukünftig ab 1.8.2012 den Betrieb alleine führen soll. Damit ist aber auch die Ausführung des Bf beim Erörterungstermin vom 10.1.2023 widerlegt, wonach die GesbR weiterhin existiere, weil die GesbR den Anteil der Gattin an den Bf verpachte. Der Bf gab dazu weiters an, dass die GesbR außer dieser Verpachtung keinerlei Tätigkeit ausübe. Da die Verpachtung aber -wenn überhaupt- alleine durch die Gattin erfolgte- ist jedenfalls davon auszugehen, dass die GesbR per 1.8.2012 jegliche Tätigkeit eingestellt hat.

In der Meldung eines Bewirtschafterwechsels an die AMA vom 20.8.2012 werden als bisheriger Bewirtschafter die beiden Ehegatten mit Namen, Geburtsdatum und SV-Nummer und gemeinsamer E-Mail office@..... angeführt. Als neuer Bewirtschafter ist alleine der Bf mit dessen alleiniger E-Mail Bf@.... angemerkt.

Auch die Kunden der GesbR wurden wie folgt informiert: „.....möchte ich Ihnen mitteilen, dass sich durch das Ausscheiden der Gattin N.N. die Firmenbezeichnung und die UID Nr. geändert hat.“ In weiterer Folge wurde als bisheriger Firmenwortlaut „WGG, Ing. Bf und Gattin N.N., Anschrift und UIDNr. ....5“, und als neuer Firmenwortlaut „WGG, Ing. Bf; Anschrift und UIDNr. ....0“ angeführt. In anderen Schreiben wurde neben der Mitteilung des alten und neuen Firmenwortlauts festgehalten, dass „.....die Gattin N.N. aus gesundheitlichen Gründen aus dem Betrieb ausscheidet.“

In der Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 24.4.2019 ist festgehalten, dass der Bf vorgebracht habe, dass „im laufenden Jahr 2012 die GesbR beendet wurde und die Einnahmen danach beim Bf als Einzelunternehmer berücksichtigt wurden.“

Wenn der Bf bzw die GesbR der Finanzverwaltung die Beendigung der GesbR nicht mitteilt und die entsprechenden Unterlagen bezüglich des Austritts der Gattin erst bei der Prüfung hervorkommen, kann die Existenz der nicht mehr tätigen GesbR nicht alleine darauf gestützt werden, dass die GesbR weiterhin steuerlich geführt wurde.

G) und H) Betriebsausgaben und im Spruch anders lautender Bescheid

Die dazu getroffenen Feststellungen beruhen auf der Aktenlage und den überdies auch rechtskräftigen Bescheiden der Jahre 2012 bis 2014.

### **3. Rechtliche Grundlagen**

Bei der Darstellung der Rechtsgrundlagen erfolgt bei der Wiedergabe der ständigen VwGH Judikatur zur BAO eine Zusammenfassung der im BAO Kommentar von Ritz zu den einzelnen Bestimmungen dargestellten Judikatur. Die Geschäftszahlen dazu können dem Kommentar entnommen werden. Weitere Aussagen des VwGH werden mit Datum und Geschäftszahl angeführt.

#### **Wiederaufnahme**

§ 303 Abs. 1 BAO Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn

.....

Lit b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind

.....

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

§ 307 Abs. 3 BAO Durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat.

Neu hervorgekommene Tatsachen

VwGH: Es muss sich um neu hervorgekommene aber bei der ursprünglichen Bescheiderlassung bereits existente (nova reperta) und mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende Sachverhaltselemente handeln, die alleine oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens bei entsprechender Kenntnis und Berücksichtigung sowie richtiger rechtlicher Subsumtion nach der damaligen Rechtslage zu einem anderen Ergebnis als

dem des ursprünglichen Bescheides geführt hätten. Es muss sich somit um entscheidungswesentliche neu hervorgekommene Sachverhaltselemente handeln, die zu einem abgeänderten Spruch im neuen Bescheid führen. Diese Prüfung hinsichtlich der Relevanz der Wiederaufnahmsgründe verlangt eine prognostische Einschätzung, ob die im Wiederaufnahmeverfahren zu berücksichtigenden neuen Tatsachen alleine oder in Verbindung mit sonstigen Erhebungsergebnissen zu einer anderen rechtlichen Beurteilung als im Erstverfahren führen würden.

Einen im Spruch anders lautenden Bescheid

Aus § 198 BAO kann abgeleitet werden, aus welchen Bestandteilen der Spruch eines Abgabenbescheides besteht:

Abs. 1 Soweit in Abgabenvorschriften nicht anderes vorgeschrieben ist, hat die Abgabenbehörde die Abgaben durch Abgabenbescheide festzusetzen.

Abs. 2 Abgabenbescheide haben im Spruch die Art und Höhe der Abgaben, den Zeitpunkt ihrer Fälligkeit und die Grundlagen der Abgabenfestsetzung (Bemessungsgrundlagen) zu enthalten. Führen Abgabenbescheide zu keiner Nachforderung, so ist eine Angabe über die Fälligkeit der festgesetzten Abgabenschuldigkeiten entbehrlich. Ist die Fälligkeit einer Abgabenschuldigkeit bereits vor deren Festsetzung eingetreten, so erübrigt sich, wenn auf diesen Umstand hingewiesen wird, eine nähere Angabe über den Zeitpunkt der Fälligkeit der festgesetzten Abgabenschuldigkeit. Entscheidend ist somit, ob die Behörde bei vollständiger Kenntnis des Sachverhaltes.

Da nach § 198 Abs. 2 BAO u.a. auch die Grundlagen der Abgabenfestsetzung (die Bemessungsgrundlagen) zum Spruch des Bescheides gehören, ist es jedenfalls ausreichend, wenn sich bei der im Bescheid darzustellenden Einkommensermittlung die Qualifizierung und Höhe der Einkünfte aus der fraglichen Tätigkeit ändert.

Ermessen

Sind die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme eines Verfahrens grundsätzlich erfüllt, liegt die tatsächliche Verfügung der Wiederaufnahme im Ermessen. Gem. § 20 BAO müssen sich Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Allerdings ist auch zu beachten, dass nach den Gesetzesmaterialien die Wiederaufnahme grundsätzlich dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung dient und somit nur ausnahmsweise unterbleiben soll. Gleiche Sachverhalte sollen also möglichst gleich besteuert werden.

Eine bejahende Ermessensentscheidung hat darzustellen, aus welchen Gründen bei der vorzunehmenden Interessensabwägung der Zweckmäßigkeit gegenüber der Billigkeit der Vorrang einzuräumen ist.

Hinsichtlich der Zweckmäßigkeit muss insbesondere der Zweck des § 303 BAO berücksichtigt werden. Eine neuerliche Bescheiderlassung soll ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis ermöglichen, wenn Umstände gewichtiger Art neu hervorkommen. Daher ist grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit und somit der Gleichmäßigkeit der Besteuerung der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit zu geben. Hier ist auch zu beachten, dass eine Wiederaufnahme nach den Grundsätzen der Verwaltungsökonomie bei bloß geringfügigen Auswirkungen nicht zweckmäßig ist. Dabei ist aber bei der Wiederaufnahme mehrerer Verfahren (etwa ESt und USt) die Auswirkung insgesamt zu berücksichtigen. Ebenso wäre bei der Zweckmäßigkeit zu berücksichtigen, ob die sich ergebende Nachforderung mit Bestimmtheit uneinbringlich wäre. Bei der Prüfung der Zweckmäßigkeit ist auch das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einhebung der Abgaben, zu berücksichtigen (siehe u.a. VwGH 22.4.2009, 2006/15/0257; VwGH 24.2.2011, 2009/15/0161).

Eine zu würdigende Unbilligkeit könnte sich aus einem Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben oder aus der Unbilligkeit der Einhebung nach § 236 BAO ergeben. Eine Unbilligkeit der Einhebung würde dabei etwa angenommen, wenn diese die Existenz des Abgabepflichtigen gefährden würde oder durch die Wiederaufnahme ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis mit einer anormalen Belastungswirkung eintreten würde.

Dem Begriff „Billigkeit“ ist die Bedeutung von Angemessenheit in Bezug auf die berechtigten Interessen der Partei beizumessen

#### Floskelhafte Begründung

VwGH 24.2.2011, 2009/15/0161 Hier bestätigte der VwGH, dass auch eine floskelhafte Begründung der Ermessensübung im BP-Bericht, auf den im Bescheid hingewiesen wurde, ausreichend sein kann. Der Bescheid hatte sich auf „die zwar knappe, aber ausreichende Begründung im gemäß § 150 BAO erstatteten Bericht gestützt (vgl. das hg. Erkenntnis vom 16. September 2003, 98/14/0031). Im Bericht wurde darauf verwiesen, dass die Wiederaufnahme unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung erfolge. Dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) sei der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen.“

VwGH 10.2.2016, 2013/15/0087 Dass den Wiederaufnahmebescheiden eine Begründung hinsichtlich der Ermessensausübung fehle, stimmt nicht. In den Bescheiden wird ausgeführt, dass im vorliegenden Fall das Interesse an der Rechtsrichtigkeit das Interesse auf

Rechtsbeständigkeit überwiegt und die steuerlichen Auswirkungen nicht als bloß geringfügig angesehen werden können.

Verweiskette; Ergänzungen

§ 93 Abs. 3 lit. a BAO Der Bescheid hat ferner zu enthalten: eine Begründung, wenn ihm ein Anbringen (§ 85 Abs. 1 oder 3) zugrunde liegt, dem nicht vollinhaltlich Rechnung getragen wird, oder wenn er von Amts wegen erlassen wird;

Die Wiederaufnahmsgründe sind in der Begründung des Wiederaufnahmebescheides anzuführen, insbesondere nach der Judikatur des VwGH auch deshalb, weil diese bei der Erledigung eines Rechtsmittels dagegen nicht ausgetauscht werden dürfen und auch nicht nachgeholt werden können.

VwGH 29.1.2015, 2012/15/0030 Das Finanzamt hat die Wiederaufnahmebescheide mit einem Verweis auf den Prüfungsbericht begründet. Dass ein derartiger Verweis zulässig ist, entspricht ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. das hg. Erkenntnis vom 22. November 2012, 2012/15/0172).

VwGH 22.11.2012, 2012/15/0172 Entscheidend ist somit, ob der Begründung des Wiederaufnahmebescheides des Finanzamtes zu entnehmen ist, dass es die Wiederaufnahme auf jene Umstände gestützt hat, die in der Niederschrift über die Schlussbesprechung festgehalten sind. So auch VwGH 29.1.2015, 2012/15/0030.

Es ist nicht rechtswidrig, in der Begründung eines Bescheides auf die der Partei zugegangenen Schriftstücke Bezug zu nehmen (vgl. Ritz, BAO4, § 93 Tz 15). So ist auch ein Verweis auf den Betriebsprüfungsbericht zulässig (vgl. das hg. Erkenntnis vom 27. Mai 1998, 95/13/0282).

VwGH 10.2.2016, 2013/15/0087 Dem Vorbringen, wonach die Begründung der Wiederaufnahme im Bescheid selbst zu erfolgen habe, ist zu entgegnen, dass es nicht rechtswidrig ist, in der Begründung eines Bescheides auf die der Partei zugegangenen Schriftstücke Bezug zu nehmen (vgl. Ritz, BAO5, § 93 Tz 15). Daher ist auch ein Verweis auf die Niederschrift und den Betriebsprüfungsbericht zulässig (vgl. das Erkenntnis vom 22. November 2012, 2012/15/0172, mwN). Die Beschwerdeführerin bestreitet nicht, dass ihr die besagten - die Betriebsprüfung der Jahre 2004 bis 2008 betreffenden - Schriftstücke zugegangen sind. Die Begründung des Wiederaufnahmebescheides konnte daher auf diese Schriftstücke verweisen. Diese sind damit einem Teil der Begründung des Wiederaufnahmebescheides gleichzuhalten.

VwGH 10.2.2016, 2013/15/0087 Es ist nicht rechtswidrig, in der Begründung eines Bescheides auf die der Partei zugegangenen Schriftstücke Bezug zu nehmen (vgl. Ritz, BAO4, § 93 Tz 15). So ist auch ein Verweis auf den Betriebsprüfungsbericht zulässig (vgl. das hg. Erkenntnis vom 27. Mai 1998, 95/13/0282).

## Ergänzung der Begründung

VwGH 28.2.2012, 2008/15/0005 Hier war den Textziffern der BP-Unterlagen, auf die im Bescheid verwiesen wurde, schlüssig zu entnehmen, dass „das Finanzamt die Wiederaufnahme auf den Neuerungsstatbestand gestützt hat und die in den einzelnen Textziffern getroffenen Prüfungsfeststellungen jenen Tatsachenkomplex bilden, der nach Ansicht des Finanzamtes im Zuge der Prüfung neu hervorgekommen ist (vgl. in diesem Sinne auch das hg. Erkenntnis vom 4. März 2009, 2008/15/0327).

Die Ergänzung einer mangelhaften Begründung der auf Grund der Feststellungen einer abgabenbehördlichen Prüfung ergangenen Wiederaufnahmebescheide in Richtung der tatsächlich vom Finanzamt herangezogenen Wiederaufnahmsgrundlagen stellt kein unzulässiges Auswechseln von Wiederaufnahmsgründen dar (vgl. nochmals das hg. Erkenntnis vom 20. Juli 1999, 97/13/0131).“

So auch VwGH 22.3.2018, Ra 2017/15/0044 mwN (siehe dazu auch Lenneis in AVR 2022, 73)

Es muss somit insgesamt erkennbar sein, welchen neu hervorgekommenen Tatsachenkomplex, das Finanzamt als Wiederaufnahmsgrund herangezogen hat. Dieser Tatsachenkomplex darf nicht fehlen oder ausgetauscht, sehr wohl aber ergänzt werden.

## Aufgabe des BFG

### § 279 BAO

Abs. 1 Außer in den Fällen des § 278 hat das Verwaltungsgericht immer in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

Abs. 2 Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat.

VwGH 19.10.2016, Ra 2014/15/0058 und VwGH 18.12.2017, Ra 2017/15/0063 Gemäß § 279 BAO hat das Bundesfinanzgericht außer in hier nicht interessierenden Fällen des Abs. 1 immer in der Sache selbst zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Beschwerde als unbegründet abzuweisen. Bei einer Beschwerde gegen eine Wiederaufnahme von Amts wegen ist die Sache, über welche das Bundesfinanzgericht gemäß § 279 Abs. 2 BAO zu entscheiden hat, nur die Wiederaufnahme aus den vom Finanzamt herangezogenen Gründen, also jene wesentlichen Sachverhaltsmomente, die das Finanzamt

als Wiederaufnahmegrund beurteilt hat. Unter Sache ist in diesem Zusammenhang die Angelegenheit zu verstehen, die den Inhalt des Spruches des Bescheides der Abgabenbehörde erster Instanz gebildet hatte. Die Identität der Sache, über die abgesprochen wurde, wird durch den Tatsachenkomplex begrenzt, der als neu hervorgekommen von der für die Wiederaufnahme zuständigen Behörde zur Unterstellung unter den von ihr gebrauchten Wiederaufnahmetatbestand herangezogen wurde (vgl. mit weiteren Hinweisen VwGH vom 29. Jänner 2015, 2012/15/0030).

Aufgabe des Bundesfinanzgerichts bei Entscheidungen über ein Rechtsmittel gegen die amtswegige Wiederaufnahme durch ein Finanzamt ist es daher, zu prüfen, ob dieses Verfahren aus den vom Finanzamt gebrauchten Gründen wieder aufgenommen werden durfte, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Wiederaufnahmegründen zulässig gewesen wäre. Liegt der vom Finanzamt angenommene Wiederaufnahmegrund nicht vor oder hat das Finanzamt die Wiederaufnahme tatsächlich auf keinen Wiederaufnahmegrund gestützt, muss das Bundesfinanzgericht den vor ihm bekämpften Wiederaufnahmebescheid des Finanzamtes ersatzlos beheben (vgl. nochmals VwGH vom 29. Jänner 2015, 2012/15/0030).

VwGH 22.12.1965, 2215/64: Wie jedoch bereits ausgeführt wurde, bildet es eine weitere Voraussetzung für die Wiederaufnahme des Verfahrens, daß die Kenntnis der neu hervorgekommenen Tatsachen oder Beweismittel allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnisse des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Damit ergibt sich die Notwendigkeit, bereits im Wiederaufnahmeverfahren auch in die Prüfung der materiellrechtlichen Streitfrage einzutreten.

VwGH 2.3.2006, 2002/15/0017 Nach § 303 Abs. 1 letzter Halbsatz BAO führt ein - wenn auch tauglicher - Wiederaufnahmegrund nur dann zur Wiederaufnahme, wenn die Kenntnis dieses Umstandes seinerzeit einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Nicht schon das Vorliegen eines Wiederaufnahmegrundes, sondern erst der Zusammenhang mit einem anders lautenden Bescheid rechtfertigt die Wiederaufnahme. Schon im Wiederaufnahmeverfahren ist daher die materiellrechtliche Frage der möglichen Auswirkung auf den Sachbescheid zu berücksichtigen.

Das BFG darf somit bei seiner Entscheidungsfindung nur den vom Finanzamt unterstellten neu hervorgekommenen Tatsachenkomplex ( den Wiederaufnahmegrund) zu Grunde legen. Diesen Tatsachenkomplex darf bzw. muss das BFG gegebenenfalls einer eigenen Wertung hinsichtlich der Frage, ob dieser entscheidungsrelevant war, unterziehen.

### **Einkunftsart (§§ 21 und 23 EStG , § 30 BewG)**

§ 21 EStG 1988 Abs. 1 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.

.....

Abs. 2 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.

2. Gewinnanteile der Gesellschafter von Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind, sowie die Vergütungen, die die Gesellschafter von der Gesellschaft für ihre Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft oder für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen haben. Voraussetzung ist jedoch, daß die Tätigkeit der Gesellschaft ausschließlich als land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit anzusehen ist.

3. Veräußerungsgewinne im Sinne des § 24.

§ 23 EStG 1988 Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind:

1. Einkünfte aus einer selbständigen, nachhaltigen Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn die Betätigung weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft noch als selbständige Arbeit anzusehen ist.

2. Gewinnanteile der Gesellschafter von Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind (wie insbesondere offene Gesellschaften und Kommanditgesellschaften), sowie die Vergütungen, die die Gesellschafter von der Gesellschaft für ihre Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft, für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen haben.

3. Veräußerungsgewinne im Sinne des § 24.

§ 30 Abs. 9 bis 11 BewG 1955

Abs. 9 Werden im Rahmen eines landwirtschaftlichen Hauptbetriebes auch Umsätze aus zugekauften Erzeugnissen erzielt, so ist ein einheitlicher landwirtschaftlicher Betrieb auch dann anzunehmen, wenn der Einkaufswert des Zukaufes fremder Erzeugnisse nicht mehr als 25 vH des Umsatzes dieses Betriebes beträgt. ....

Abs. 10 Übersteigt der Zukauf fremder Erzeugnisse die im Abs. 9 genannten Werte oder Mengen, so ist hinsichtlich des Betriebes (Betriebsteiles) ein einheitlicher Gewerbebetrieb anzunehmen.

Abs. 11 Für die Beurteilung der in Abs. 9 und 10 genannten Ausmaße sind die Umsätze oder Mengen des dem Feststellungszeitpunkt vorangehenden Kalenderjahres maßgebend, sofern aus der Art der Betriebsführung eine Nachhaltigkeit zu erwarten ist.

Aus § 30 Abs. 9 bis 11 BewG ergibt sich eindeutig, dass im Fall von Zukäufen je nach Überschreiten der 25% -Grenze entweder ein einheitlicher luf Betrieb oder ein einheitlicher Gewerbebetrieb vorliegt. Die Nachhaltigkeit des Über- oder Unterschreitens der 25% Grenze muss nach Art der Betriebsführung zu erwarten sein.

Grundsätzlich ist bei sich ergänzenden Tätigkeiten, die nach der Verkehrsauffassung und den örtlichen und betrieblichen Verhältnissen organisatorisch eine Einheit bilden, nach der Judikatur des VwGH von einem einheitlichen Betrieb auszugehen. So hat auch der VwGH bereits entschieden, dass zB ein einheitlicher Gewerbebetrieb vorliegt, wenn eine LuF im engen wirtschaftlichen und sachlichen Zusammenhang mit der gewerblichen Tätigkeit steht, wenn diese nicht völlig untergeordnet ist (VwGH 27.11.2001, 97/14/0135; VwGH 12.9.1996, 94/15/0071) oder der luf Betriebsteil nahezu ausschließlich Rohstoffe für den Gewerbebetrieb liefert (VwGH 6.11.1968, 51/67 bei Weinanbau und Weinhandel).

Gegenseitige Hilfsfunktionen, Verwendung gleicher Anlagen und des selben Personals, einheitliche Betriebsaufschriften und räumliche Verflechtungen sprechen insbesondere auch für das Vorliegen eines einheitlichen Betriebes.

Letztlich spricht das Gesetz selbst für das Vorliegen eines einheitlichen Betriebes (§ 30 Abs. 10 BewG: Übersteigt der Zukauf fremder Erzeugnisse die im Abs. 9 genannten Werte oder Mengen, so ist hinsichtlich des Betriebes (Betriebsteiles) ein einheitlicher Gewerbebetrieb anzunehmen.

Letzteres muss nach Ansicht des Richters erst recht auch gelten, wenn nach dem Gesamtbild der Verhältnisse und der Umsatzrelationen von vornherein ein Gewerbebetrieb und kein luf Hauptbetrieb vorliegt, weil die gewerbliche Tätigkeit zumindest in den Jahren 2011 bis 2014 weitaus im Vordergrund lag.

Auch vom Bf selbst wurde die Tätigkeit als Tätigkeit eines einheitlichen Betriebes angesehen, wenn auch irrtümlich (oder vorsätzlich zur Inanspruchnahme der Pauschalierung) als luf Betrieb.

Betriebsteil eines Gewerbebetriebs ist eine luf Betätigung, wenn sie ausschließlich für diesen ausgeübt wird. Nebenbetrieb zum gewerblichen Hauptbetrieb ist diese Betätigung dann, wenn sie nahezu ausschließlich Rohstoffe/Waren für den Gewerbebetrieb liefert und selbst nur in

unbedeutendem Ausmaß am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt. In beiden Fällen liegt ein einheitlicher Gewerbebetrieb vor. Siehe dazu ggfs.:

Hammerl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG25 (2025) § 21 Tz 67:

Es gibt auch einen land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetrieb, also einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb als Teil eines Gewerbebetriebes (zB E 7.10.1960, 56/58; E 6.11.1968, 51/67)

Selbständige luf Betrieb bzw. Gewerbebetriebe würden vorliegen, wenn nahezu kein Leistungsaustausch zwischen den Betrieben erfolgt.

### **Gewinnermittlung, Buchführungspflicht, Berechtigung zur Pauschalierung**

Die hier zu klärende Frage lautet: Wurde seitens des Bf zu Recht von der Anwendbarkeit der Vollpauschlierung der luf PauschVO (bzw. von § 22 UStG 1994) ausgegangen oder hätte der Bf den Gewinn durch eine der gesetzlich vorgesehenen Gewinnermittlungsarten ermitteln müssen (bzw. die Umsatzsteuerzahllast durch entsprechende Aufzeichnungen) und war die Behörde infolge des Unterlassens dieser verpflichtenden Ermittlung des Gewinns und der Umsatzsteuerzahllast zur Schätzung berechtigt, sodass sich infolge der Würdigung der neu hervor gekommenen Tatsachen im Spruch anders lautende Bescheide ergaben.

§ 4 Abs. 1 EStG 1988 Gewinn ist der durch doppelte Buchführung zu ermittelnde Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluß des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahres. Der Gewinn wird durch Entnahmen nicht gekürzt und durch Einlagen nicht erhöht. Entnahmen sind alle nicht betrieblich veranlaßten Abgänge von Werten (zB von Bargeld, Waren, Erzeugnissen und anderen Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens, von Leistungen, von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens oder von Nutzungen solcher Wirtschaftsgüter). Einlagen sind alle Zuführungen von Wirtschaftsgütern aus dem außerbetrieblichen Bereich. Für unkörperliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens darf ein Aktivposten nur angesetzt werden, wenn sie entgeltlich erworben worden sind.

.....

Abs. 3 Der Überschuß der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben darf dann als Gewinn angesetzt werden, wenn keine gesetzliche Verpflichtung zur Buchführung besteht und Bücher auch nicht freiwillig geführt werden. Durchlaufende Posten, das sind Beträge, die im Namen und für Rechnung eines anderen vereinnahmt und verausgabt werden, scheiden dabei aus. Der Steuerpflichtige darf selbst entscheiden, ob er die für Lieferungen und sonstige Leistungen geschuldeten Umsatzsteuerbeträge und die abziehbaren Vorsteuerbeträge als durchlaufende Posten behandelt. Bei Zugehörigkeit zum Umlaufvermögen sind bei

.....

§ 5 Abs. 1 EStG 1988 Für die Gewinnermittlung jener Steuerpflichtigen, die nach § 189 UGB oder anderen bundesgesetzlichen Vorschriften der Pflicht zur Rechnungslegung unterliegen und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23) beziehen, sind die unternehmensrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung maßgebend, außer zwingende steuerrechtliche Vorschriften treffen abweichende Regelungen. Die Widmung von Wirtschaftsgütern als gewillkürtes Betriebsvermögen ist zulässig. Beteiligt sich ein Gesellschafter als Mitunternehmer am Betrieb eines nach § 189 UGB rechnungslegungspflichtigen Gewerbetreibenden, gilt auch diese Gesellschaft als rechnungslegungspflichtiger Gewerbetreibender.

.....

### **Grundsätzliche Buchführungspflicht**

§ 124 BAO Wer nach dem Unternehmensgesetzbuch oder anderen gesetzlichen Vorschriften zur Führung und Aufbewahrung von Büchern oder Aufzeichnungen verpflichtet ist, hat diese Verpflichtungen auch im Interesse der Abgabenerhebung zu erfüllen.

§§ 189 ff UGB legen zunächst einmal fest, wenn das dritte Buch hinsichtlich der Rechnungslegungsvorschriften gilt und definieren diese in der Folge näher.

§ 189 Abs. 1 UGB (idF BGBl I Nr. 140/2009 bis 19.7.2015) Soweit in der Folge nichts anderes bestimmt wird, ist das Dritte Buch anzuwenden auf:

.....

2. alle anderen mit Ausnahme der in Abs. 4 genannten Unternehmer, die hinsichtlich der einzelnen einheitlichen Betriebe jeweils mehr als 700 000 Euro Umsatzerlöse im Geschäftsjahr erzielen.

Abs. 2 Die Rechtsfolgen des Schwellenwertes (Abs. 1 Z 2) treten ein:

1. ab dem zweitfolgenden Geschäftsjahr, wenn der Schwellenwert in zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren überschritten wird; sie entfallen ab dem folgenden Geschäftsjahr, wenn er in zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren nicht mehr überschritten wird;

2. jedoch schon ab dem folgenden Geschäftsjahr, wenn der Schwellenwert um mindestens 300 000 Euro überschritten wird oder wenn bei Gesamt- oder bei Einzelrechtsnachfolge in den Betrieb oder Teilbetrieb eines Unternehmens der Rechtsvorgänger zur Rechnungslegung verpflichtet war, es sei denn, dass der Schwellenwert für den übernommenen Betrieb oder Teilbetrieb in den letzten zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren nicht erreicht wurde; sie

entfallen ab dem folgenden Geschäftsjahr, wenn er bei Aufgabe eines Teilbetriebs um mindestens die Hälfte unterschritten wird.

Abs. 3 Rechnungslegungsrechtliche Sonderbestimmungen gehen der Anwendung dieses Gesetzes vor.

Abs. 4 Das Dritte Buch ist nicht anzuwenden auf Angehörige der freien Berufe, Land- und Forstwirte sowie Unternehmer, deren Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 4 Z 2 EStG 1988 im Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten liegen, auch wenn ihre Tätigkeit im Rahmen einer eingetragenen Personengesellschaft ausgeübt wird, es sei denn, dass es sich um eine Personengesellschaft im Sinn des Abs. 1 Z 1 handelt.

§ 142 Abs. 1 UGB Verbleibt nur noch ein Gesellschafter, so erlischt die Gesellschaft ohne Liquidation. Das Gesellschaftsvermögen geht im Weg der Gesamtrechtsnachfolge auf diesen über.

Diese Bestimmung gehört zum Zweiten Buch des UGB, dessen Anwendung für luf Betriebe nicht ausgeschlossen ist, und betrifft die dort aufgezählten Personengesellschaften (nicht die GesbR).

§ 1215 Abs. 1 ABGB (ab 1.1.2015 BGBl. I Nr. 83/2014) Verbleibt nur noch ein Gesellschafter, so erlischt die Gesellschaft ohne Liquidation. Das Gesellschaftsvermögen geht im Weg der Gesamtrechtsnachfolge auf diesen über. Bücherliche Rechte sind nach den dafür geltenden Vorschriften zu übertragen.

§ 125 BAO in den Fassungen bis Ende 2019

§ 125 Abs. 1 BAO 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 (ab 1.1.2015 BGBl. I Nr. 40/2014: 550.000 €) 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.

.....

Abs. 2 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.

.....

Abs. 4 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.

§ 323 Abs. 43 BAO § 125 Abs. 1 lit. a in der Fassung des Budgetbegleitgesetzes 2014,

BGBl. I Nr. 40/2014, ist erstmals auf in den Jahren 2013 und 2014 ausgeführte Umsätze anzuwenden.

§ 126 BAO

Abs. 1 Die Abgabepflichtigen und die zur Einbehaltung und Abfuhr von Abgaben verpflichteten Personen haben jene Aufzeichnungen zu führen, die nach Maßgabe der einzelnen Abgabenvorschriften zur Erfassung der abgabepflichtigen Tatbestände dienen.

Abs. 2 Insbesondere haben Abgabepflichtige, soweit sie weder nach §§ 124 oder 125 zur Führung von Büchern verpflichtet sind, noch ohne gesetzliche Verpflichtung Bücher führen und soweit Abgabenvorschriften nicht anderes bestimmen, für Zwecke der Erhebung der Abgaben vom Einkommen und Ertrag ihre Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben aufzuzeichnen und zum Ende eines jeden Jahres zusammenzurechnen.

Abs. 3 Abs. 2 gilt sinngemäß für die Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und der sonstigen Einkünfte.

Die Bedeutung dieser Bestimmung ist äußerst umstritten.

Nach den Bestimmungen zur Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht (siehe unten) wird es aber jedenfalls unumgänglich sein, zur Darstellung des Vorliegens der Voraussetzungen der Pauschalierung bestimmte Grundaufzeichnungen oder Nachweise zu führen und auch selbst periodisch zu ermitteln, ob steuerrechtlichen Verpflichtungen nachzukommen ist. Wenn gem. § 119 BAO die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht bedeutsamen Umstände vollständig offenzulegen sind und nach § 138 BAO zudem der Inhalt der Ausführungen des Abgabepflichtigen zu erläutern, zu ergänzen und zu beweisen bzw glaubhaft zu machen ist, wird auch dafür erforderlich sein, dass die Voraussetzungen für die Anwendung der Pauschalierung durch geeignete Unterlagen nachgewiesen werden können.

**Luf Pauschalierung VO 2011 und 2015**

Gemäß der VO-Ermächtigung in § 17 Abs. 4ff EStG 1988 ergingen die VO zur pauschalen Gewinnermittlung eines LuF.

Die hier wesentlichen Bestimmungen hinsichtlich der Anwendungsvoraussetzungen für die LuF Pauschalierung finden sich jeweils in §§ 1 und 1a der LuF-PauschVO, BGBl II Nr. 471/2010 idF BGBl II 164/2014 (gem. § 15 leg.cit. anzuwenden ab dem Jahr 2014) bzw der LuF-PauschVO 2015, BGBl. II Nr. 125/2013 idF BGBl. II Nr. 164/2014 (anzuwenden ab 2015)

Diese Bestimmungen besagten nach LuF PauschVO 2011 in Abs. 1: Der Gewinn eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes, kann nach den Bestimmungen dieser Verordnung ermittelt werden, wenn

1. dessen Inhaber hinsichtlich dieses Betriebes weder zur Buchführung verpflichtet ist noch freiwillig Bücher führt und
2. die Anwendung der Verordnung nicht gemäß Abs. 1a ausgeschlossen ist.

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.

Abs. 1a bestimmt: Wurden in zwei aufeinander folgenden Kalenderjahren Umsätze im Sinne des § 125 der Bundesabgabenordnung – BAO, BGBl. Nr. 194/1961, 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.

Die LuF Pausch-VO 2015 lautete in den hier wesentlichen Bestimmungen:

§ 1 Abs. 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.

§ 1 Abs. 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.

### **Freiwillige Buchführung**

Jakom/Ebner, Marschner, EStG, 2025, § 4 Rz 63 führen dazu sinngemäß aus: Bei Beginn einer Tätigkeit kann die Wahl der Gewinnermittlung auch nach Ablauf des Jahres getroffen werden; bei Wechsel der Gewinnermittlung eines bestehenden Betriebs ist die Rspr strenger (DKMZ § 4 Rz 182).

Der StPfl trifft mit der Einrichtung oder Nichteinrichtung einer entsprechenden Buchführung die Wahl der Gewinnermittlungsart (VwGH 11.6.91, 90/14/0171; VwGH 10.5.94, 90/14/0173). Die Wahl der Gewinnermittlung kann somit nicht rückwirkend getroffen werden (UFS 1.7.08, RV/0084-F/08). Eine freiwillige Buchführung liegt nicht vor, wenn lediglich zum Bilanzstichtag „eine Bilanz konstruiert“ wird; vielmehr muss eine Buchführung über den Stand des betrieblichen Vermögens jederzeit Auskunft geben können (VwGH 31.7.96, 92/13/0015). Die nachträgliche Erfassung der Bestände, Forderungen und Außenstände zum Bilanzstichtag erfüllt nicht die Voraussetzungen für eine laufende Buchführung (UFS 11.8.08, RV/0839-L/06; VwGH 21.7.98, 95/14/0054; 23.3.99, 97/14/0172).

In der oben zitierten Kommentarstelle im Einkommensteuer-Kommentar von Doralt u.a. wird festgehalten:

Bei der Wahl der Gewinnermittlungsart sind zwei Fallkonstellationen zu unterscheiden:

1. Beginnt der StPfl eine betriebliche Tätigkeit, und hat er nicht durch in den Veranlagungsjahren geführte Aufschreibungen die Wahl zwischen der Gewinnermittlungsart nach § 4 Abs I und Abs 3 getroffen, kann er auch noch nach Ablauf des Jahres (auch im Berufungsverfahren wählen (E 28.1.2005, 2002/15/0110, zu gewerblichem Grundstückshandel);

2. Hat hingegen der Stpfl bereits eine Gewinnermittlungsart für die abgelaufene Periode gewählt, geht es also um einen (freiwilligen) Wechsel der Gewinnermittlungsart, ist die Rsp strenger. Der Wechsel ist nur zu Beginn eines Jahres zulässig (E 19.12.2012, 2009/13/0036; E 16.9.2003, 2001/14/0039; E 11.6.1991, 90/14/0171).

Anm. d. Ri.: Der VwGH hat im Erkenntnis 2002/15/0110 zu einem Sachverhalt entschieden, nach dem der Unternehmer erstmals gewerbliche Einkünfte erzielte und nicht buchführungspflichtig war, sodass er wählen hätte können, ob er seinen Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 oder freiwillig nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 ermittelt. § 4/1 Ermittlung ist aber bei betrieblichen EK die primäre Gewinnermittlungsart. Da er das nicht getan hat, musste FA den Gewinn im Schätzungsweg ermitteln und hätte dies primär nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 machen müssen, also gegebenenfalls auch im Nachhinein.

Muss aber dagegen die Frage geklärt werden, ob ein Unternehmer von der Pauschalierung Gebrauch machen darf oder ob eine freiwillig geführte Buchhaltung dies ausschließt, geht alleine darum, ob eine laufende Buchführung eingerichtet war oder nicht.

### **Zusammenfassung für die gegenständliche Sachlage**

Die grundsätzliche Gewinnermittlungsart bei bestehender Buchführungspflicht ist somit eine Buchführung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988. Die Steuerpflichtigen, die nach § 189 UGB oder anderen bundesgesetzlichen Vorschriften der Pflicht zur Rechnungslegung unterliegen und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23) beziehen, müssen ihren Gewinn gem. § 5 Abs. 1 EStG 1988 nach den unternehmensrechtlichen Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung ermitteln.

Besteht keine gesetzliche Buchführungspflicht und werden Bücher auch nicht freiwillig geführt, kann der Gewinn gem. § 4 Abs. 3 EStG 1988 als Überschuss der Einnahmen über die Ausgaben ermittelt werden.

Liegen Einkünfte aus LuF vor, wird keine freiwillige oder verpflichtete Buchführung geführt, werden bestimmte Einheitswertgrenzen nicht überschritten und greift auch der Ausschluss nach § 1 Abs. 1a der VO nicht, kann der LuF seinen Gewinn auch pauschaliert ermitteln.

### **Zur Umsatzsteuer**

§ 18 UStG 1994 normiert eine grundsätzliche Aufzeichnungspflicht zur Feststellung der Umsatzsteuer und der Grundlagen ihrer Berechnung. In den §§ 20 und 21 UStG 1994 sind dann Vorschriften hinsichtlich der Ermittlung der Zahllast und Erklärungs- und Entrichtungspflichten enthalten. Von dieser Regel-Umsatzbesteuerung abweichend normiert § 22 UStG 1994 für nicht buchführungspflichtige LuF unter den dort angeführten Bedingungen die Möglichkeit einer Pauschalierung.

## § 22 UStG 1994

Abs. 1 Bei nichtbuchführungspflichtigen Unternehmern, die Umsätze im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes (ab 1.1.2015 geändert durch BGBl I Nr 40/2014 deren Umsätze iRe luf Betriebes € 400.000 nicht übersteigen) ausführen, wird die Steuer für diese Umsätze mit 10% der Bemessungsgrundlage festgesetzt. Soweit diese Umsätze an einen Unternehmer für dessen Unternehmen erbracht werden, wird die Steuer für diese Umsätze mit 12% der Bemessungsgrundlage festgesetzt. Die diesen Umsätzen zuzurechnenden Vorsteuerbeträge werden jeweils in gleicher Höhe festgesetzt.

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

Abs 1a (ab 1.1.2015 geändert durch BFBl I Nr 40/2014) 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.

.....

Abs. 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 Wanderschäfferei, die Fischzucht einschließlich der Teichwirtschaft und die Binnenfischerei, die Imkerei sowie Tierzucht- und Tierhaltungsbetriebe im Sinne des § 30 des Bewertungsgesetzes 1955. Die Übertragung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes oder Teilbetriebes gilt nicht als steuerbarer Umsatz.

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

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

Voraussetzung für die Anwendbarkeit des § 22 UStG 1994 ist somit das Vorliegen eines nichtbuchführungspflichtigen Unternehmers, der Umsätze iRe Betriebes mit luf Hauptzweck (ab 2015 nicht über 400.000 €) ausführt. Hinsichtlich des Wirksamwerdens des Überschreitens der 400.000 € Grenze gibt es eine zu § 125 BAO analoge Regelung.

Nach § 22 Abs. 5 UStG 1994 wäre es denkbar, dass hinsichtlich der reinen luf Umsätze § 22 Abs. 5 angewandt werden könnte und diesbezüglich ein gesondert geführter Betrieb anzunehmen wäre. Dies könnte aber allenfalls für die sonstigen Ackerfrüchte oder Leistungen im Zusammenhang mit dem Forst gelten, weil die Salatumsätze jedenfalls gewerblich wären und insofern lediglich nicht steuerbare Innenumsätze vom luf Betrieb an den Gewerbebetrieb vorliegen würden.

Eine nähere Beurteilung kann hier jedenfalls unterbleiben, weil im Zusammenhang mit diesem Rechtsmittelverfahren hier alleine entscheidend ist, ob die festgestellten Wiederaufnahmsgründe zu im Spruch anders lautenden Bescheiden geführt hätten. Dies ist jedenfalls der Fall, weil in den Jahren 2012 bis 2014 jedenfalls infolge des Nichtvorliegens eines Betriebes mit luf Hauptzweck § 22 UStG 1994 nicht anwendbar ist. Im Jahr 2015 sind die Voraussetzungen trotz der neu hervor gekommenen Tatsachen dagegen erfüllt, sodass der Bescheid über die Wiederaufnahme des USt-Verfahrens 2015 ersatzlos aufzuheben war.

Nach § 307 Abs. 3 BAO tritt das Umsatzsteuerverfahren 2015 in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat. Der Umsatzsteuerbescheid 2015 vom 21.5.2019 tritt somit ex lege außer Kraft.

## **Rechtsgrundlagen zur Beweiswürdigung**

### **Allgemein**

§ 167 Abs. 2 BAO Im übrigen hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Ritz/Koran, BAO8 § 167 BAO Rz 8 Nach ständiger Rechtsprechung genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (zB VwGH 23.9.2010, 2010/15/0078; 28.10.2010, 2006/15/0301; 26.5.2011, 2011/16/0011; 20.7.2011, 2009/17/0132).

BFG 30.10.2014, RV/2100323/2013 Bei der Beweiswürdigung spielen idR. auch Erfahrungssätze eine Rolle, da die Aneinanderreihung von Tatsachen für sich alleine idR. noch kein stimmiges Ganzes ergibt. Zu den Erfahrungssätzen zählen zB. die allgemeine Lebenserfahrung, Erfahrungen des wirtschaftlichen Lebens, der gewöhnliche Geschäftsverkehr ("unter Kaufleuten nicht üblich, VwGH 19.06.2002 GZ. 99/15/0115), etc. (vgl. Kotschnigg/Pohnert, Beweisrecht der BAO § 167 Rz 54 u 57 mwN).

Wenn der VwGH in ständiger Rechtsprechung ausspricht, dass die bei der Beweiswürdigung vorgenommenen Erwägungen den Denkgesetzen, dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut und den Erfahrungen des täglichen Lebens entsprechen, kann daraus nur geschlossen werden, dass diese Kriterien auch nach Ansicht des VwGH bei der Würdigung bzw. Feststellung eines Sachverhaltes miteinzubeziehen sind.

### **Amtswegigkeit vs Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht**

§ 115 BAO Abs. 1 Die Abgabenbehörden haben die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind. Diese Verpflichtung wird durch eine erhöhte Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen, wie beispielsweise bei Auslandssachverhalten, eingeschränkt.

§ 119 Abs. 1 BAO Die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände sind vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen. Die Offenlegung muß vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen.

§ 138 Abs. 1 BAO Auf Verlangen der Abgabenbehörde haben die Abgabepflichtigen und die diesen im § 140 gleichgestellten Personen in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht (§ 119) zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen. Kann ihnen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung.

VwGH 12.6.1990, 89/14/0173 § 138 Abs 1 BAO hat die Feststellung solcher Verhältnisse im Auge, die für die Abgabenbehörde nur unter Mithilfe des Abgabepflichtigen aufklärbar sind, denen der Abgabepflichtige hinsichtlich der Beweisführung somit näher steht als die Behörde. Es handelt sich um Tatsachen, für die die Behörde keine zweckdienliche Nachprüfungsmöglichkeit hat, für deren Beweisbarkeit der Abgabepflichtige aber vorsorgend wirken kann (Hinweis Stoll, BAO Handbuch S 331).

§ 139 BAO Wenn ein Abgabepflichtiger nachträglich aber vor dem Ablauf der Verjährungsfrist (§§ 207 bis 209a) erkennt, daß er in einer Abgabenerklärung oder in einem sonstigen Anbringen der ihm gemäß § 119 obliegenden Pflicht nicht oder nicht voll entsprochen hat und daß dies zu einer Verkürzung von Abgaben geführt hat oder führen kann, so ist er verpflichtet, hierüber unverzüglich der zuständigen Abgabenbehörde Anzeige zu erstatten.

VwGH 99/13/0070 Gemäß § 119 Abs. 1 BAO sind die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offen zu legen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen.

## Erstaussage

Der Erstaussage ist der Vorzug zu geben (zB VwGH 7.10.1993, 92/16/0023; 21.12.1992, 89/16/0147)

Wenn zunächst getätigten Aussagen schlüssig und belegt mehrfach vorgebracht und auch mit weiteren Recherche Ergebnissen übereinstimmen, kommt den Erstaussagen mehr Gewicht als späteren bloßen und durch nichts belegten Behauptungen zu.

## Schätzung

§ 184 BAO

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

Abs. 2 Zu schätzen ist insbesondere dann, 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.

Abs. 3 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.

Aus Ritz, BAO8, § 184 Tz 3ff:

Ziel der Schätzung ist, den wahren Besteuerungsgrundlagen (den tatsächlichen Gegebenheiten) möglichst nahe zu kommen (vgl zB VwGH 2.7.2002, 2002/14/0003; 8.9.2009, 2009/17/0119 bis 0122; 22.3.2010, 2007/15/0265; 29.4.2010, 2008/15/0122; 11.6.2021, Ro 2020/13/0005), somit diejenigen Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, welche die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben (zB VwGH 21.10.2015, 2012/13/0097; 27.1.2016, 2012/13/0068).

Jeder Schätzung ist eine gewisse Ungenauigkeit immanent ( VwGH 15.5.1997, 95/15/0144; 23.4.1998, 97/15/0076; 26.11.1998, 95/16/0222; 9.12.2004, 2000/14/0166; 23.2.2012, 2009/Seite 77217/0127; 23.4.2014, 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 (zB VwGH 30.9.1998, 97/13/0033; 19.3.2002, 98/14/0026; 27.8.2002, 96/14/0111; 8.9.2009, 2009/17/0119-0122; 11.6.2021, Ro 2020/13/0005).

Die Befugnis (Verpflichtung) zur Schätzung beruht allein auf der objektiven Voraussetzung der Unmöglichkeit, die Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln oder zu berechnen (Stoll, BAO, 1912; VwGH 28.2.1995, 94/14/0157; 19.3.2003, 2002/16/0255; 3.8.2004, 2001/13/0022; 1.6.2006, 2002/15/0174; 23.2.2010, 2008/15/0027; vgl VwGH 4.12.2003, 2003/16/0148, Schätzung als ultima ratio), nicht aber bloße "Schwierigkeiten" sachlicher oder rechtlicher Natur. Deren Überwindung mag Mühe kosten, die aber aufzuwenden ist (zB VwGH 13.9.2006, 2002/13/0105).

Es ist jene Methode (allenfalls mehrere Methoden kombiniert) zu wählen, die im Einzelfall zur Erreichung des Zieles, den tatsächlichen Gegebenheiten (der tatsächlichen Besteuerungsgrundlage) möglichst nahe zu kommen, am geeignetsten erscheint (vgl VwGH 25.6.1998, 97/15/0218; 18.7.2001, 98/13/0061; 24.9.2003, 99/13/0094; 28.8.2007, 2004/17/0211; 27.8.2008, 2008/15/0196; 29.4.2010, 2008/15/0122; 27.1.2011, 2007/15/0226; 11.6.2021, Ro 2020/13/0005). Jene Schätzungsmethode ist besser, die sich auf mehr weitgehend gesicherte Ausgangspositionen stützen kann (vgl Stoll, BAO, 1932).

Bei der Methode nach dem inneren Betriebsvergleich wird die Schätzung auf Ergebnissen des selben Betriebes in anderen Zeiträumen aufgebaut.

Festzuhalten ist aber auch, dass zwischen der beweismäßig festgestellten Sachverhalte und der Schätzung der Bemessungsgrundlagen zu unterscheiden ist.

### **Sicherheitszuschlag**

Sinngemäß aus Ritz/Koran, BAO8 § 184 BAO Rz 18

Die Anwendung eines Sicherheitszuschlages gehört zu den Elementen einer Schätzung (zB VwGH 11.12.2003, 2000/14/0113; 25.2.2004, 2000/13/0050, 0060, 0061; 24.2.2005, 2003/15/0019; 20.10.2009, 2006/13/0164).

Diese Schätzungsmethode geht davon aus, dass es bei mangelhaften Aufzeichnungen wahrscheinlich ist, dass nicht nur nachgewiesenermaßen nicht verbuchte Vorgänge, sondern auch weitere Vorgänge nicht aufgezeichnet wurden (vgl zB VwGH 25.1.2006, 2001/13/0274; 24.3.2009, 2006/13/0150; 28.10.2010, 2009/15/0011; 17.11.2010, 2007/13/0078; 2.10.2014, 2012/15/0123; 20.10.2021, Ra 2020/15/0048; 20.9.2023, Ra 2023/13/0003).

Aufgabe eines Sicherheitszuschlages ist es also, das Risiko möglicher weiterer Unvollständigkeiten von Aufzeichnungen auszugleichen; dabei sind die Umstände des Einzelfalles zu berücksichtigen. Auch mit Hilfe der Methode des Sicherheitszuschlages soll kein anderes Ergebnis erreicht werden als jenes, das der wahrscheinlichsten Bemessungsgrundlage nahekommt. Der Sicherheitszuschlag hat ebenso wie andere Schätzungsbestandteile nicht Strafcharakter (kein „Straf-Zuschlag“). Seine Höhe hat sich daher nach den Besonderheiten des Schätzungsfalles und nach den festgestellten Fehlern, Mängeln und vermuteten

Verminderungen des Ergebnisausweises, also nach den Gegebenheiten im Bereich des Tatsächlichen, zu richten (VwGH 20.9.2023, Ra 2023/13/0003).

Sicherheitszuschläge setzen somit voraus, dass Vorgänge nachgewiesenermaßen nicht erfasst wurden (BFG 20.3.2023, RV/7100093/2018). Sicherheitszuschläge allein wegen formellen Mängeln der Aufschreibungen festzusetzen, ist daher gesetzwidrig (offenbar aM Reiter in Schuh/Macho/Kerstinger, Betriebsprüfung, § 184 BAO Abschn 3.3.7., wonach bei geringfügigeren buchhalterischen Mängeln mit der Zurechnung eines Sicherheitszuschlages das Auslangen zu finden sein wird, zB in Form einer prozentmäßigen Erhöhung des erklärten Umsatzes).

Werden die Einnahmen global (etwa kalkulatorisch) geschätzt, so darf kein zusätzlicher Sicherheitszuschlag verhängt werden (vgl Walder, RdW 1997, 38; Winzer, SWK 1997, S 608; VwGH 26.2.2004, 2003/16/0366; Gierlinger/Neschkudla, Schätzung, 14; vgl VwGH 28.2.2012, 2008/15/0005, 2008/15/0006).

Sicherheitszuschläge dürfen keine „Straf“zuschläge sein (zB Stoll, BAO, 1941; Gierlinger/Neschkudla, Schätzung, 14; Reiter in Schuh/Macho/Kerstinger, Betriebsprüfung, § 184 BAO Abschn 3.3.7; Tanzer in Althuber/Tanzer/Unger, BAO-HB, § 184, 501; VwGH 20.9.2024, Ra 2023/13/0003; vgl VwGH 28.2.2012, 2008/15/0005, 2008/15/0006; 2.10.2014, 2012/15/0123).

#### **4. Rechtliche Würdigung**

##### **Wiederaufnahme der ESt- und USt-Verfahren 2012 bis 2015**

##### **Nova Reperta (entscheidungsrelevanter Tatsachenkomplex)**

Dass die im BP-Verfahren neu festgestellten Umsätze im Detail erst nach Abschluss des Erstverfahrens bekannt wurden, ist dem Grunde nach unbestritten. Ebenso ist unstrittig, dass diese Tatsachen keine nova producta sind. Der Bf vertrat allerdings zuletzt die Ansicht, dass infolge der berechtigterweise bis 2015 angewandten Pauschalierung diese Umsätze sowohl ertrag- als auch umsatzsteuerlich von der Pauschalierung umfasst seien und insofern auch nicht neu hervorgekommen seien.

Hier unterliegt der Bf einem Zirkelschluss. Er unterstellt, dass jedenfalls die Pauschalierung anzuwenden ist und daher die neu hervorgekommenen Umsätze in den pauschalierten Umsätzen enthalten und daher auch nicht neu hervorgekommen seien.

Tatsächlich ist aber zunächst zu prüfen, ob neue Tatsachen im Sinn von nova reperta, die der Behörde bei Erlassung der Erstbescheide nicht bekannt waren, vorliegen. In einem zweiten

separaten Prüfungs-Schritt ist dann zu prüfen, ob diese nova reperta geeignet sind, zu einem im Spruch anders lautenden Bescheid zu führen. Das Ergebnis könnte lauten, die nova reperta führen dazu, dass die Pauschalierung nicht angewandt werden kann. Ist diese zweite Frage zu bejahen, liegen taugliche Wiederaufnahmegründe vor und die fraglichen Verfahren sind wiederaufzunehmen. Wenn der Bf von vornherein unterstellt, dass die Pauschalierung anzuwenden ist, zieht er diesen Schluss vor der Feststellung, ob nova reperta vorliegen. Aus der Sicht des Bf könnte allenfalls sein, dass die tatsächlich zwar vorliegenden nova reperta keine tauglichen Wiederaufnahmegründe darstellen, weil sie letztlich infolge einer rechtlichen Würdigung zu keiner bzw. erst zu einer späteren Buchführungspflicht und somit zu keinem im Spruch anders lautenden Bescheid führen (siehe etwa die Entscheidung zu 2015). Nova reperta blieben sie aber jedenfalls.

Diese durch die Kontrollmitteilungen und Erhebungen des Finanzamtes festgestellten Umsätze und Erlöse stellen somit die Wiederaufnahmegründe dar. Ob dann diese Umsätze in den pauschalierten Umsätzen enthalten sein können oder (evtl auch in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens zB die Vorjahre betreffend) zu im Spruch anders lautenden Bescheiden führen können, ist eine Frage der rechtlichen Beurteilung.

Würdigung des relevanten Tatsachenkomplexes durch das Finanzamt unter der Annahme des Vorliegens von Einkünften aus LuF: Das Finanzamt ging in weiterer Folge davon aus, dass die GesbR per 1.8.2012 beendet wurde und sich der Bf als Gesamtrechtsnachfolger der GesbR die Überschreitung der Buchführungsgrenzen durch die GesbR in den Vorjahren zurechnen lassen muss. Dabei hat das Finanzamt aus über die Jahre gleich bleibenden Lohnaufwendungen auf annähernd gleich hohe Umsätze geschlossen und weiters ausgeführt, dass auch die Lebenserfahrung und die Auskünfte des Bf nahe legen würden, dass zur Aufrechterhaltung der Kontakte zu den Lebensmittelketten nach dem Konkurs der frühere Handels GmbH in den Jahren ab 2007 Umsätze mit den Ketten getätigt wurden. Nach § 125 BAO wäre somit jedenfalls ab Beginn der Tätigkeit des Bf als Einzelunternehmer eine Buchführungspflicht bestanden. Da der Bf somit nie berechtigt gewesen wäre, die LuF Pauschalierung anzuwenden und keinerlei Unterlagen zur Gewinnermittlung vorgelegt hätte, sei eine Schätzungsberechtigung bestanden, die letztlich zu im Spruch anders lautenden Bescheiden geführt hätte.

Wenn auch entgegen der herrschenden Ansicht Zweifel an der eintretenden Gesamtrechtsnachfolge infolge analoger Anwendung des § 142 UGB auf die Beendigung der GesbR bestehen, liegt zumindest mit der herrschenden Ansicht und unter der Prämisse, dass die GesbR beendet wurde, eine vertretbare Rechtsansicht vor. Insbesondere die Einführung der dem § 142 UGB entsprechenden Bestimmung in das ABGB (§ 1215 ab 2015) und der dem § 189 Abs. 2 Zi. 2 UGB zugrunde liegende Gedanke spricht für eine durch Analogie zu schließende planwidrige Lücke in den Jahren vor 2015. Dies führte aus Sicht des Finanzamtes und ausführlich begründet infolge der neu hervor gekommenen Umsätze zu im Spruch anders

lautenden Bescheiden. (Anm.: Zu § 189 UGB siehe unten, diese Bestimmung wäre auf Einkünfte aus LuF nicht anwendbar.)

Nach Ansicht des BFG hat das Finanzamt auch seine Ermessensübung ausreichend dargestellt. Wenn diese Darstellung auch „floskelhaft“ erfolgte, genügt diese den Anforderungen des VwGH (siehe oben).

Ebenso genügt die in der Darstellung des Sachverhaltes dargelegte Verweiskette in den beiden Parteien bekannten Unterlagen des behördlichen Verfahrens der Judikatur des VwGH (siehe oben). Nach der im Sinn der VwGH Judikatur zulässigen Verweiskette und den Ausführungen in den Schriftsätzen zur Betriebsprüfung, auf die in den Bescheidbegründungen verwiesen wird, ergibt sich eindeutig jener Tatsachenkomplex, den das Finanzamt als neu hervorgekommen betrachtet hat und auf den die Wiederaufnahme der jeweiligen Verfahren gestützt wurde. Es handelt sich dabei zweifellos um jene Umsätze bzw Einnahmen, die in den gegenständlichen Jahren mit den großen Handelsketten und den Unternehmen aus der Gruppe des Bf erzielt wurden und dem Finanzamt infolge der Anwendung der LuF Vollpauschalierung durch den Bf bei Erlassung der Erstbescheide nicht bekannt waren.

Ergänzend ist festzuhalten, dass insgesamt erkennbar sein muss, welchen Tatsachenkomplex das Finanzamt der Wiederaufnahme zugrunde gelegt hat. Dieser Tatsachenkomplex dürfte dann in der Folge vom BFG nicht ausgetauscht, sehr wohl aber bei Bedarf ergänzt werden.

### **Entscheidungsrelevanz des neu hervor gekommenen Sachverhaltes**

Wie sich aus der in der Darstellung der Rechtsgrundlagen angeführten Rechtsprechung des VwGH ergibt, muss das BFG bei der Beurteilung von Wiederaufnahmebescheiden von jenem Tatsachenkomplex ausgehen, den das Finanzamt der Verfügung der Wiederaufnahme zugrunde gelegt hat. Das BFG muss prüfen, ob das Verfahren aus den vom Finanzamt angeführten Gründen wieder aufgenommen werden durfte. Dieser maßgebliche Tatsachenkomplex darf nicht ausgetauscht werden. Hinsichtlich der weiteren Voraussetzung der Herbeiführung eines im Spruch anders lautenden Bescheides ist das BFG dagegen nicht an die Würdigung des Finanzamtes gebunden. Das BFG muss selbständig würdigen, ob diese zweite Voraussetzung, die Entscheidungsrelevanz der neuen Tatsachen, erfüllt ist.

### **Aufgabe des BFG**

Aus § 279 BAO und VwGH 19.10.2016, Ra 2014/15/0058 ergibt sich somit: Hat das BFG im Beschwerdeverfahren die Zulässigkeit der Wiederaufnahme selbständig neu zu beurteilen, muss auch das BFG, welches dieselben Befugnisse und Pflichten wie das FA hat, die Zulässigkeit der Wiederaufnahme völlig neu beurteilen.

§ 279 BAO besagt diesbezüglich, dass das BFG in der Sache selbst entscheidet und seine Ansicht an die Stelle der Ansicht des FA tritt und in der Sache somit völlig neu entscheidet.

Sache des Verfahrens betreffend die Beschwerde gegen den Wiederaufnahme-Bescheid ist, ob neue Tatsachen hervorkamen, die zu einem im Spruch anders lautenden Bescheid führen. Der Satz oben ist somit so zu lesen: Das BFG hat im Beschwerdeverfahren betreffend die Wiederaufnahme zu beurteilen, ob neue Tatsachen hervorgekommen sind, die geeignet sind, einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeizuführen. Ist dies zu verneinen, muss der Wiederaufnahme-Bescheid ersatzlos aufgehoben werden und das Verfahren tritt nach § 307 Abs 2 BAO in die Lage zurück, in der es sich vor der Wiederaufnahme befunden hat. Die infolge der Wiederaufnahme ergangenen neuen Sachbescheide scheiden aus dem Rechtsbestand aus und die Beschwerden dagegen sind nach § 261 Abs. 2 BAO mit Beschluss als gegenstandslos zu erklären.

Kommt das BFG aber zu dem Ergebnis, dass entscheidungsrelevante Tatsachen, die zu Recht zu einem im Spruch anders lautenden Bescheid führen, neu hervorgekommen sind und der Wiederaufnahme-Bescheid auch formal ausreichend begründet ist muss die Beschwerde gegen die WA abgewiesen werden und das BFG hat über die Beschwerden gegen die Sachbescheide zu entscheiden. Wurden die Beschwerden gegen die Sachbescheide zurückgenommen, sind die Beschwerden gem § 256 Abs 3 BAO als gegenstandslos zu erklären.

Aus den beiden oben zitierten VwGH Erkenntnissen VwGH 22.12.1965, 2215/64 und VwGH 2.3.2006, 2002/15/0017 ergibt sich eindeutig, dass das BFG im Rechtsmittelverfahren zur Wiederaufnahme auch in die Prüfung der materiellrechtlichen Streitfrage einzutreten hat. Auch im Fall des Vorliegens rechtskräftiger Sachbescheide ist im Rechtsmittelverfahren zur Wiederaufnahme daher die materiellrechtliche Frage der möglichen Auswirkung auf den Sachbescheid zu berücksichtigen.

Wie noch darzustellen ist, führen die neu hervorgekommenen Tatsachen dazu, dass die Tätigkeit des Bf als eine gewerbliche Betätigung zu beurteilen ist. Da ein Gewerbebetrieb seine Betriebsergebnisse und Umsatzsteuerzahllasten nicht nach den Pauschalierungsbestimmungen für LuF ermitteln darf, ergeben sich infolge der neu hervor gekommenen Tatsachen auch im Spruch anders lautende Bescheide.

### **Beweiswürdigung; Mitwirkungspflicht**

Das BFG muss den infolge der neu hervorgekommenen Tatsachen neuen Sachverhalt rechtlich würdigen und so in einer ex ante Überprüfung feststellen, ob sich ein im Spruch anders lautender Bescheid als der im Erstbescheid ergibt und somit die Wiederaufnahme gerechtfertigt ist bzw. war. Dabei sind nach dem Gesetzeswortlaut auch die sonstigen -zu den nova reperta zusätzlichen- Ergebnisse des Verfahrens miteinzubeziehen. Es ist somit das gesamte Verfahrensergebnis zu würdigen und dann der rechtlichen Beurteilung jener Sachverhalt zu unterstellen, der gegenüber allen anderen Möglichkeiten den höchsten Grad der Wahrscheinlichkeit für sich hat. Nach der Judikatur sind dabei auch die Erfahrungen des täglichen Lebens einzubeziehen. So entspricht es auch der allgemeinen Lebenserfahrung (und

der Judikatur des VwGH), den Erstaussagen eines Abgabepflichtigen mehr Bedeutung als jenen Aussagen beizumessen, die erst nach Kenntnis eventueller Rechtsfolgen getätigt werden.

Für dieses Verfahren bedeutet dies konkret, dass den zunächst mehrfach getätigten Angaben zum maximalen Jahresertrag der genutzten Flächen, die auch seitens des Bf belegt wurden und mit Rechercheergebnissen des BFG übereinstimmen, mehr Gewicht zukommt als den späteren bloßen und durch nichts belegten Behauptungen bezüglich der weitaus höheren Eigenproduktion. Im Detail siehe dazu die Ausführungen zur Beweiswürdigung.

Die entscheidende rechtliche Frage hinsichtlich der Wiederaufnahmeverfahren ist, ob der Bf zu Recht seine Erträge und Umsatzlasten pauschal ermittelt hat.

Das BFG folgt zwar nicht der Ansicht des Finanzamtes, dass die Pauschalierung eine Begünstigungsvorschrift ist und der Bf somit von vornherein beweispflichtig für das Vorliegen der Voraussetzungen für die Pauschalierung ist. Vielmehr trifft den Bf aber eine erhöhte Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht, der er keinesfalls nachgekommen ist.

So wie § 22 UStG 1994 keine materielle Entlastung für Landwirte sondern eine Erleichterung bei der Erfüllung umsatzsteuerlicher Pflichten bewirkt, stellt die vollpauschalierte Ertragsermittlung nicht buchführungspflichtiger LuF nach dem Konzept der PauschVO lediglich eine Gesamtschätzung des Ertrages und keine materielle Begünstigung dar. Im Ergebnis führt die Anwendung der Pauschalierung aber doch zu einer Erleichterung iZm der Erfüllung formeller Verpflichtungen. Ob schon allein daraus eine Beweislast abzuleiten ist, muss hier nicht entschieden werden. Im Sinn des § 126 BAO und der allgemeinen Offenlegungspflicht werden zumindest jene Aufzeichnungen zu führen und Belege aufzubewahren sein, mit denen das Vorliegen der Voraussetzungen zur Anwendung der Pauschalierung dargetan werden kann.

Wenn gem. § 119 BAO die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht bedeutsamen Umstände vollständig offenzulegen sind und nach § 138 BAO zudem der Inhalt der Ausführungen des Abgabepflichtigen zu erläutern, zu ergänzen und zu beweisen bzw glaubhaft zu machen ist, muss mit der Judikatur des VwGH festgehalten werden, dass der Bf in Fällen, bei denen nur er den wahren Sachverhalt aufklären kann und die Behörde in Wirklichkeit keine Überprüfungsmöglichkeit hat, der Bf für die Beweisbarkeit seiner Angaben vorsorgen muss.

Werden dann noch zu den Erstaussagen widersprüchliche und ungewöhnliche Angaben zum Sachverhalt gemacht, zu dessen Grundlagen der Bf wesentlich näher steht als die Behörde oder das Gericht, trifft den Bf jedenfalls eine erhöhte Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht. Dieser ist der Bf jedenfalls nicht nachgekommen.

So kann nur der Bf darlegen bzw. nachweisen, wie viele Aussaaten und Ernten auf welchen Flächen es gab. Wenn dann noch (auch vom Bf selbst vorgelegte) statistische Werte den

nachträglich gemachten Angaben widersprechen, werden diese Angaben derart unglaubwürdig, dass diese lückenlos darzulegen wären.

Wenn trotz Kenntnis nachgewiesener Umsätze in Millionenhöhe behauptet wird, der maximale Jahresertrag ist mit € 400.000 begrenzt, trifft den Abgabepflichtigen eine erhöhte Mitwirkungspflicht hinsichtlich der Aufklärung dieser Differenz. Die bloße und unglaubwürdige Behauptung die bisherigen Angaben zum maximal möglichen Jahresertrag hätten nur eine Ernte betroffen, tatsächlich würden aber bis zu 2,5 Ernten vorliegen ist zum einen völlig unbelegt und steht zum anderen im Widerspruch zu den Ausführungen, dass die Nachfrage nur durch erhebliche Zukäufe befriedigt habe werden können. Es muss daher iRd freien Beweiswürdigung der wahre Sachverhalt festgestellt werden. Die Behauptung, dass mehrmals im Jahr eine Eigenproduktion von je 400.000 erzielt wurde, wurde auch nach Aufforderung durch nichts untermauert oder wenigstens glaubhaft gemacht.

### **Schätzung, Sicherheitszuschlag**

Wie bereits ausgeführt muss in diesem Verfahren nur festgestellt werden, ob entscheidungsrelevante nova reperta vorliegen. Ist dies zu bejahen, bleiben die betroffenen Sachbescheide, deren Bemessungsgrundlagen im Schätzungsweg ermittelt wurden, in Rechtskraft. Andernfalls (wie hier hinsichtlich des Jahres 2015) gehören diese nicht mehr dem Rechtsbestand an. Eine neuerliche konkrete Schätzung der Bemessungsgrundlagen durch das BFG ist somit nicht erforderlich.

Im Vordergrund steht die beweiswürdigende Feststellung des Sachverhaltes, dennoch muss auch hier zur Beurteilung der Berechtigung zur Pauschalierung bzw. auch zur Ermessensübung festgestellt werden, welche Bemessungsgrundlagen den höchsten Grad der Wahrscheinlichkeit für sich haben. Auch hier kann aus § 184 BAO analog abgeleitet werden, dass jene Grundlagen zu ermitteln sind, die den tatsächlichen Gegebenheiten nach den aufliegenden Informationen möglichst nahekommen. Wenn seitens des Bf keinerlei Grundlagen zur Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen vorgelegt werden, können diese nur im Sinn des § 184 BAO geschätzt werden und der Bf, der bei der Ermittlung des wahren Sachverhaltes nicht mitgewirkt hat, muss eventuelle mit der Schätzung verbundene Ungewissheiten hinnehmen.

Um den wahren Gegebenheiten, hier den maßgeblichen Umsätzen, möglichst nahe zu kommen, muss auch berücksichtigt werden, dass es neben den nachgewiesenen und zugestandenen Umsätzen noch weitere Umsätze gegeben haben wird. Bei gegenständlicher Sachlage liegt keine Globalschätzung der Umsätze vor. Vielmehr wurden die im BP-Verfahren neu hervorgekommenen Umsätze sowohl ertrag- als auch umsatzsteuerlich zur Beurteilung der Berechtigung zur Pauschalierung als auch als Bemessungsgrundlage herangezogen. Für beide Beurteilungen erscheint es gerechtfertigt, davon auszugehen, dass es noch weitere nicht bekannt gewordene Umsätze gibt. Dies liegt insbesondere auch nahe, weil der Bf nur ca. die Hälfte seiner Fläche für Salatanbau nutzte und auch nicht feststeht, ob es neben den

festgestellten Salatabnehmern nicht noch weitere, eventuell auch nur fallweise Abnehmer gab. Dabei erscheint nach der gesamten Aktenlage ein Sicherheitszuschlag in Höhe von 10% an der Untergrenze der möglichen Zurechnung zu liegen.

### **Kurzfassung des festgestellten Sachverhaltes**

Im Sinn dieser Ausführungen zur Feststellung des Sachverhaltes mit dem höchsten Grad der wahrscheinlichen Richtigkeit, ging das BFG davon aus, dass der Bf seit August 2012 bis Ende 2015 netto (inklusive 10% Sicherheitszuschlag) mindestens Umsätze in € in folgender Höhe erzielte (im Detail siehe oben bei der Darstellung des festgestellten Sachverhaltes):

2012 (5/12): 854.982

2013: 1.353.365

2014: 979.356

2015: 491.247

Demgegenüber stehen mögliche (für den Bf jeweils günstigste Variante) Erlöse aus der Eigenproduktion nach den vom Bf bekannt gegebenen Parametern (im Detail siehe oben bei der Darstellung des festgestellten Sachverhaltes):

2012 (5/12): 245.331

2013: 564.467

2014: 458136

2015: Änderung der Bewirtschaftung; Einkünfte aus LuF

Daraus ergeben sich folgende wesentliche %-Sätze für die Beurteilung des Vorleigens der Einkunftsart:

2012: prozentueller Zukaufswert vom Gesamtumsatz: 57%; Prozentueller Handelsertag vom Gesamtertrag: 71%

2013: prozentueller Zukaufswert vom Gesamtumsatz: 46%; Prozentueller Handelsertag vom Gesamtertrag: 58%

2014: prozentueller Zukaufswert vom Gesamtumsatz: 42%; Prozentueller Handelsertag vom Gesamtertrag: 53%

2015: Änderung der Bewirtschaftung; Einkünfte aus LuF

### **Einkunftsart und Gewinnermittlung**

§ 21 EStG 1988 mit der Definition der Einkünfte aus LuF stellt eine *lex specialis* zu § 23 EStG 1988 (Einkünfte aus Gewerbebetrieb) dar. Nachdem nach dem festgestellten Sachverhalt die Tätigkeit des Bf von Beginn an der Definition des § 23 Abs. 1 EStG 1988 entspricht, liegen grundsätzlich Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor. Die *lex specialis* des § 21 EStG 1988 kann nicht greifen, weil diese selbst iVm § 30 Abs. 9 bis 11 BewG 1955 das Vorliegen von Einkünften aus LuF ausschließt und von einem einheitlichen Gewerbebetrieb ausgeht, wenn die Zukäufe mehr als 25% des Umsatzes des Betriebes betragen. Dies gilt dann, wenn diese Betragsgrenze nachhaltig überschritten wird.

Die geforderte Nachhaltigkeit müsste sich dabei aus der Art der Betriebsführung ergeben. Wenn der Bf angibt, die Zukäufe seien einerseits notwendig gewesen, um die Nachfrage zu stillen, und andererseits, um die Kontakte zu den Lebensmittelketten für eine geplante Handels GmbH aufrecht zu halten und betrachtet man auch die Tätigkeit bzw die Umsätze zumindest der Zeiträume 2011 und 1-7/2012 kann jedenfalls von einer Betriebsführung ausgegangen werden, die nachhaltig auf den Schwerpunkt Handel setzt. Bei einer offensichtlich gegebenen Nachfrage iHv € 1 bis 2 Mio und einer Eigenproduktions-Kapazität von ca € 400.000 kann nur dieser Schluss gezogen werden, zumal hier ein Gewerbebetrieb nicht nur angenommen wird, weil die Zukaufsgrenze überschritten wurde. Vielmehr liegt seit der Betätigung als Einzelunternehmer (1.8.2012) nach der gesamten Art der Betätigung ein einheitlicher Gewerbebetrieb nach der Definition des § 23 EStG 1988 vor. Geändert hat sich diese Art der Betriebsführung erst als im Jahr 2015 der Art der Bewirtschaftung vollständig geändert wurde. Im übrigen wäre nach Ansicht des Richters für die Beurteilung der Nachhaltigkeit auch gar nicht erforderlich, dass der Bf Gesamtrechtsnachfolger der GesbR ist. Vielmehr ist das Vorliegen der Nachhaltigkeit eine Frage der Beweiswürdigung und dabei kann auch die Art der Bewirtschaftung der gemeinsamen GesbR herangezogen werden. Dies auch, da ja auch den Kunden der GesbR und der AMA mitgeteilt wurde, dass der Bf den Betrieb der GesbR ab 1.8.2012 fortführt.

Im Ergebnis liegt in den Jahren 2011 bis 2014 kein LuF Hauptbetrieb vor. Die Tätigkeit des Bf stellt einen einheitlichen Gewerbebetrieb dar.

Die Tätigkeit des Bf als Einzelunternehmer ist jedenfalls einheitlich zu beurteilen. Nach der Aktenlage und den Kriterien des VwGH ist davon auszugehen, dass infolge der örtlichen Gegebenheiten und den betrieblichen Verhältnissen (Auftritt nach Außen, gemeinsames Personal, gemeinsam genutzte Wirtschaftsgüter, gegenseitige Ergänzung der Eigenproduktion und des Zukaufs, Eigenproduktion ausschließlich für den eigenen Handel) und dem eindeutigen Überwiegen der gewerblichen Handelstätigkeit ein einheitlicher Gewerbebetrieb vorliegt.

Wie oben festgestellt wurde, erfolgte im Jahr 2015 eine Änderung der Bewirtschaftung und es überwiegen eindeutig die Umsätze aus der LuF Urproduktion, sodass im Jahr 2015 Einkünfte aus LuF vorliegen.

Nachdem beide (VO 2011 und VO 2015) Verordnungen zur LuF Pauschalierung das Vorliegen eines LuF Betriebes voraussetzen, ist die Anwendbarkeit dieser Verordnungen in den Jahren 2012 bis 2014 für den Gewerbebetrieb des Bf ausgeschlossen.

Im Jahr 2015 ist die Anwendung der LuF PauschVO für die Gewinnermittlung des ab 2015 vorliegenden LuF Betriebes dagegen möglich, weil der Einheitswert unter € 130.000 liegt, nicht freiwillig Bücher geführt wurden und auch der Ausschluss nach § 1 Abs. 1a der Verordnung nicht greift.

Auch die Anwendung von § 22 UStG 1994 setzt Umsätze im Rahmen eines LuF Betriebes voraus.

Der Bf wäre somit in den Jahren 2012 bis 2014 zur Gewinnermittlung verpflichtet gewesen und die neu hervorgekommenen Umsätze hätten sich sowohl ertrag- als auch umsatzsteuerrechtlich auswirken müssen. Dabei kann zwar grundsätzlich dahin gestellt bleiben, ob der Gewinn mit einer Buchführung oder Überschussermittlung zu ermitteln gewesen wäre. Beides erfolgte jedenfalls nicht. Bei Kenntnis der nova reperta im Erstverfahren und richtiger rechtlicher Würdigung dieser Umstände hätten diese neuen Tatsachen jedenfalls zu im Spruch anders lautenden Bescheiden geführt.

Ergänzend sei festgehalten, dass sich eine allfällige Buchführungspflicht des Bf allenfalls nach dem dritten Buch des UGB iVm § 124 BAO ergeben könnte. Dabei ist wiederum interessant, dass sich hier eine konkrete Buchführungspflicht des Bf nach § 189 UGB ergeben könnte, weil der Bf Gesamt- oder Einzelrechtsnachfolger der GesbR ist und diese GesbR auch zur Rechnungslegung verpflichtet war. Eine GesbR erzielt nach § 21 Abs. 2 Zi 2 EStG 1988 Einkünfte aus Gewerbebetrieb, wenn sie nicht ausschließlich LuF tätig ist. Wie bei der Darstellung des Sachverhaltes dargestellt, ist davon auszugehen, dass die GesbR im Zeitraum vor 2011 und jedenfalls im Jahr 2011 den Schwellenwert des § 189 UGB (€ 700.000) überschritten hat, sodass jedenfalls ab 2012 bis 2014 Buchführungspflicht bestand. Da das dritte Buch aber gem. § 189 Abs. 4 UGB auf Land- und Forstwirte nicht anzuwenden ist, besteht im Jahr 2015 für den Bf keine Buchführungspflicht nach diesen Bestimmungen.

Das BFG geht -wie oben ausführlich dargestellt- jedenfalls davon aus, dass die GesbR per 1.8.2012 beendet wurde und § 142 UGB analog auf die GesbR angewandt werden muss. Für diese analoge Anwendung spricht die Schließung der Lücke per 1.1.2015 durch die Neufassung von § 1215 ABGB, aber auch der Gedanke, der dem § 189 Abs. 2 Zi 2 UGB zugrunde liegt. Diese Bestimmung ordnet an, dass die Rechnungslegungspflicht auch für den Rechtsnachfolger gilt, wenn der Rechtsvorgänger zur Rechnungslegung verpflichtet war. Im Ergebnis ist davon auszugehen, dass für den Bf in den Jahren 2012 bis 2014 Buchführungspflicht bestand. Im Jahr 2015 wird aber infolge des Wechsels der Bewirtschaftung und des Vorliegens von Einkünften aus LuF § 189 Abs. 4 UGB schlagend und die Rechnungslegungspflicht besteht somit im Jahr 2015 nicht.

Fest steht aber jedenfalls, dass der Bf im Zeitraum 2012 bis 2014 nicht berechtigt war, seinen Gewinn und seine USt-Zahllast pauschal zu ermitteln. Der Bf mit den Einkünften aus Gewerbebetrieb in den Jahren 2012 bis 2014 musste seinen Gewinn entweder nach § 5 EStG 1988, wenn Rechnungslegungspflicht nach UGB besteht, oder nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermitteln.

### **Im Spruch anders lautender Bescheid**

Zum Spruch eines Bescheides gehören nach § 198 BAO auch die Grundlagen der Abgabensatzung. Dazu gehören auch die Angaben über den Gesamtbetrag der Einkünfte und deren Zusammensetzung.

Im Detail muss hier nicht auf die betraglichen Änderungen eingegangen werden. Festzuhalten ist aber, dass sich bei den Einkommensteuerbescheiden 2012 bis 2014 auch nach der Beurteilung durch das BFG jedenfalls beträchtliche Erhöhungen des Einkommens und insgesamt auch der festgesetzten Einkommensteuer ergeben würden. Dies gilt umso mehr für die festgesetzte Umsatzsteuer für die Jahre 2012 bis 2014. Da diese Abgabenerhöhungen in ähnlicher Höhe wie laut Finanzamtsbescheiden ausfallen würden kann von einer Gesamterhöhung an Umsatzsteuer iHv € 400.000,00 und an Einkommensteuer iHv ca. € 80.000,00 ausgegangen werden.

### **Ermessensübung BFG**

Wie gezeigt wurde, führen die vom Finanzamt festgestellten Wiederaufnahmegründe (der neu hervorgekommene Tatsachenkomplex) auch nach der Würdigung durch das BFG zu im Spruch anders lautenden Bescheiden.

In einem nächsten Schritt ist zu prüfen, ob hinsichtlich der tatsächlichen Verfügung der Wiederaufnahme nach dem zu übenden Ermessen der Zweckmäßigkeit gegenüber der Billigkeit der Vorrang einzuräumen ist.

Hinsichtlich des Zwecks des § 303 BAO soll durch diese Norm im Interesse der Gleichmäßigkeit der Besteuerung durch eine neuerliche Bescheiderlassung ein insgesamt richtiges Ergebnis ermöglicht werden. Bei bloß geringfügigen Auswirkungen, die hier insbesondere bei der erforderlichen Gesamtbetrachtung nicht vorliegen, wäre eine Wiederaufnahme auch im Sinn der verfassungsrechtlich gebotenen Verwaltungsökonomie nicht zweckmäßig. Hinsichtlich der möglichen Einbringlichkeit wurde zwar mehrmals angedeutet, dass die Zahlung der Abgabennachforderung auf Schwierigkeiten stoßen werde und eventuell nur in Ratenform möglich wäre, tatsächliche Hinweise oder gar Nachweise einer endgültigen Zahlungsunfähigkeit des Bf liegen aber nicht vor. Auch sonst wurden keine Umstände vorgebracht, die für eine Unbilligkeit der Verfügung der Wiederaufnahme sprechen würden. Im Ergebnis war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit und somit der Gleichmäßigkeit der Besteuerung

der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit einzuräumen. Es liegt auch im Interesse der Öffentlichkeit, dass gleiche Sachverhalte möglichst gleich besteuert werden.

### **Einkommen- und Umsatzsteuer 2015**

Wie oben bereits ausgeführt geht das BFG davon aus, dass sich im Jahr 2015 die Betriebsführung geändert hat und nun Einkünfte aus LuF vorliegen. In diesem ersten Zeitraum der Erzielung von Einkünften aus LuF kann sich keine Buchführungspflicht nach § 125 BAO ergeben (allenfalls ab 2018). Somit ist zu prüfen, ob der Bf von der lufPausch-VO 2015 Gebrauch machen kann. Da hinsichtlich der Voraussetzungen des § 1 Abs. 1 der luf Pausch-VO feststeht, dass die Einheitswertgrenze nicht überschritten ist und auch der Ausschlussgrund des § 1 Abs. 1a luf Pausch-VO (Überschreiten der Umsatzgrenze über mehrere Jahre) nicht gegeben ist, musste noch geprüft werden, ob die Anwendung der Pauschalierung infolge des Vorliegens einer freiwilligen Buchführung ausgeschlossen ist.

Wie oben bei der Darstellung der Rechtsgrundlagen ausgeführt wurde, wäre für das Vorliegen einer freiwilligen Buchführung in diesem Fall jedenfalls erforderlich, dass bereits zu Beginn des Wirtschaftsjahres eine Buchführung eingerichtet wurde und laufend geführt wurde. Da hier sachverhaltsmäßig feststeht, dass die Buchführung erst im Nachhinein erstellt wurde, liegt keine die Pauschalierung ausschließende freiwillige Buchführung vor.

Zur Buchführungspflicht im Jahr 2015 gem. § 125 BAO laut Ansicht des Finanzamtes

Hinsichtlich der im Verfahren zumindest teilweise vertretenen Ansicht des Finanzamtes, dass der Bf nach § 125 BAO auch für das Jahr 2015 nicht berechtigt gewesen sei, von der luf Pauschalierung Gebrauch zu machen, weil die Buchführungspflicht gem. § 125 BAO auch bei isolierter Betrachtung der Tätigkeit des Bf als Einzelunternehmer mit 2015 beginnt (2012 und 2013 Grenzen überschritten, 2014 „Pufferjahr“ und ab 2015 Buchführungspflicht) und dann frühestens ab 2018 wieder wegfällt, ist zu entgegnen:

Nach den Feststellungen des BFG lagen in den Jahren 2012 bis 2014 beim Bf Einkünfte aus Gewerbebetrieb und erst ab 2015 Einkünfte aus LuF vor, sodass ab 2015 die oben geschilderte Rechtslage anzuwenden ist

Im Jahr 2015 greift somit weder die Buchführungspflicht nach § 124 BAO iVm der Rechnungslegungspflicht nach dem UGB noch die Buchführungspflicht nach § 125 BAO. Die neu hervor gekommenen Umsätze betreffend das Jahr 2015 führen somit gegenüber den Erstbescheiden zu keinen im Spruch anders lautenden Bescheiden. Die die Wiederaufnahme der USt- und Est-Verfahren 2015 verfügenden Bescheide sind somit ersatzlos aufzuheben und die diesbezüglichen Sachbescheide gehören somit infolge des § 307 Abs. 3 BAO nicht mehr dem Rechtsbestand an.

Da die Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2015 zuvor schon zurückgenommen wurde, war diese Beschwerde bereits gem. § 256 Abs. 3 BAO als gegenstandslos zu erklären. Zur Beschwerde gegen den Sachbescheid ESt 2015 siehe Spruchpunkt V.

### **Zur Einkommensteuer 2016**

Für das Jahr 2016 wurde der Verlust aus LuF im Wege einer nach Ansicht beider Parteien vorliegenden freiwilligen Buchführung ermittelt und einvernehmlich mit € -56.879,35 (siehe Beilage 1 festgestellt.

### **Zu Spruchpunkt IV. (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.

Für die hier zu treffende Frage der Zulässigkeit der Wiederaufnahme der USt- und ESt-Verfahren 2012 bis 2015 war letztlich nur die auf Sachverhaltsebene zu klärende Frage entscheidend, welche Einkunftsart in den einzelnen Jahren vorlag und welche Art der Ermittlung des Gewinns und der USt-Zahllast daher anzuwenden ist. Hinsichtlich der weiteren zu klärenden Detailfragen hält sich dieses Erkenntnis an die zitierte VwGH Judikatur bzw. ergibt sich die Würdigungen unmittelbar aus dem Gesetzestext. Die Frage der analogen Anwendung des § 142 UGB ist letztlich nach der Würdigung der Betätigung des Bf als gewerblich nicht entscheidungsrelevant und wurde nur zur ergänzenden Begründung herangezogen, warum für die Verfahren 2015 der Ansicht des Finanzamtes nicht gefolgt werden kann. Da somit die Revision nicht von der Lösung einer grundsätzlich bedeutsamen Rechtsfrage abhängt, war die Revision gegen dieses Erkenntnis nicht zuzulassen.

Beilage 1: Berechnungsblatt Einkommensteuer 2016

Beilage 2: Tabelle Neue Tatsachen

Beilage 3: Tabelle Gewerblicher Handel überwiegt

Linz, am 22. Dezember 2025