

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch ***Ges-2*** ***GesName***, ***Bf1-Adr***, und PROCONSULT Gmunden Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH & Co KG, Brunnenweg 4, 4810 Gmunden, über die Beschwerden vom 13. Jänner 2020 gegen die Bescheide des ***FA*** datiert vom 2. Dezember 2019 betreffend Umsatzsteuer 2015, 2016, 2017, Festsetzung Umsatzsteuer 02-12/2018, Festsetzung Umsatzsteuer 01-09/2019, Bescheide über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO 2015, 2016, 2017, sowie die Haftungs- und Abgabenbescheide Abzugssteuer 2015 und 2016, datiert vom 27. November 2019 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Es ergeht der Beschluss:

Die Beschwerden gegen die Bescheide betreffend die Festsetzung der Umsatzsteuer 02-12/2018 und Festsetzung der Umsatzsteuer 01-09/2019 werden gemäß § 260 Abs. 1 lit. b BAO als nicht fristgerecht eingebracht zurückgewiesen.

II. Es wird zu Recht erkannt:

Der Haftungsbescheid- und Abgabenbescheid 2015 gemäß § 100 Abs. 2 und Abs. 4 EStG 1988 wird abgeändert. Die Abzugssteuer beträgt € 3.319,52.

Die Beschwerde gegen den Haftungsbescheid- und Abgabenbescheid 2016 gemäß § 100 Abs. 2 und Abs. 4 EStG 1988 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerden gegen die Bescheide datiert vom 2. Dezember 2019 betreffend

- Umsatzsteuer 2015, 2016 und 2017,
- Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO 2015, 2016 und 2017

werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Ehegatten ***Ges-1*** und ***Ges-2*** ***GesName*** bilden ein Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GesbR), die Beschwerdeführerin. Im Jahr 2019 fand bei der Beschwerdeführerin eine abgabenbehördliche Außenprüfung statt.

i) Außenprüfung und ihr Ergebnis

A) Bezugskosten eines ***3***-Hengstes – Ersatzleistungen

Im darüber nach § 150 BAO erstellten **Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung**, hielt der Prüfer in der **Tz. 1 der Niederschrift über die Schlussbesprechung** (im Bericht über die Außenprüfung irrtümlich als Tz. 2 bezeichnet, Tz. 1 des Besprechungsprogrammes) fest, dass die Beschwerdeführerin am 7. Mai 2015 ein männliches ***3*** um CAD 17.982,10 gekauft und diesen Betrag als Sofortaufwand verbucht habe. Aus dem Mailverkehr vom 21. August 2019 habe sich ergeben, dass ein anderes Tier des Verkäufers gesundheitliche Probleme gehabt habe, für welches die Beschwerdeführerin Gewährleistung geltend gemacht habe. Dafür hätten die Beschwerdeführerin ein Ersatztier erhalten, für welches nur eine Proformarechnung für Zollzwecke ausgestellt worden sei. Aufgrund der Unannehmlichkeiten, welchen Zusammenhang mit einer Stute und deren geborenes Fohlen in der Quarantänestation in Kanada aufgetreten seien, hätten die Beschwerdeführerin eine Ersatzlieferung eines Tieres erhalten. Dieses Tier sei gratis geliefert, zur Zucht eingesetzt und 2019 verkauft worden. Die ursprünglich gekaufte Stute und deren Fohlen seien nie nach Österreich gelangt, sondern bereits in Kanada veräußert worden.

Die Bezugskosten beziehungsweise der Wert des Ersatztieres laut Rechnung seien zu aktivieren und auf eine Nutzungsdauer von zehn Jahren abzuschreiben.

B) Abzugsteuer gemäß § 99 EStG 1988

In der **Tz. 2 des Berichtes** wird auf die Tz. 3 der Niederschrift über die Schlussbesprechung (Tz. 2 des Schlussbesprechungsprogrammes) verwiesen, in welcher der Prüfer festhielt, dass, wenn die **Vergütung an einen ausländischen Einkünfteempfänger** im Kalenderjahr insgesamt mehr als € 10.000,00 betragen, eine Steuerentlastung an der Quelle nach der DBA-Entlastungsverordnung (Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend die Entlastung von der Abzugsbesteuerung auf Grund von Doppelbesteuerungsabkommen; DBA-Entlastungsverordnung, BGBl. III Nr. 92/2005) nur dann zulässig sei, wenn eine von der ausländischen Steuerbehörde ausgestellte Ansässigkeitsbestätigung vorgelegt werde. In diese

Summe seien auch, entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin, Kostenersätze einzubeziehen.

Die Beschwerdeführerin hätte bekannt gegeben, dass die Zahlungen an Frau ***1*** **2***, wenn man die Kostenersätze für die Flugtickets abziehe, die € 10.000,00 Grenze in den Jahren 2015 und 2016 nicht überschritten hätten, weswegen darum gebeten werde, von einer formellen Bestätigung der US-Steuerbehörden abzusehen.

Aus diesem Grund sei die Abzugssteuer gemäß § 99 EStG 1988 (Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. Nr. 400/1988) mit 20 % einzuheben und werde diese mit Haftungsbescheiden nach § 100 Abs. 2 EStG 1988 geltend gemacht.

C) Abhalten von *3***-Seminaren**

Die **Tz. 3 des Berichtes der Außenprüfung** (Tz 5 der Niederschrift über die Schlussbesprechung, Tz. 4 des Besprechungsprogrammes) widmete sich der steuerlichen Auswirkung des Abhaltens von ***3***-Seminaren.

Im Rahmen der Außenprüfung seien erstmals Unterlagen vorgelegt worden, aufgrund welcher die Einkünfte dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb einerseits und dem Abhalten von Seminaren habe eindeutig zugeordnet werden können. Bis zu diesem Zeitpunkt seien die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft mangels Unterlagen mit € 40.000,00 geschätzt worden. Diese hätten tatsächlich € 0,00 betragen. Dementsprechend seien für die ***3***-Seminare Einkünfte aus Gewerbebetrieb anzusetzen.

Die Beschwerdeführerin hätte zwar die Ansicht vertreten, dass das Veranstellen von Seminaren über die Grundlagen der Haltung und Pflege von ***3***, Geburten, ***12*** und so weiter zweifellos eine nicht land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit sei, jedoch deren Ausübung keine Organisation benötige, welche erheblich über das zum Betrieb der Land- und Forstwirtschaft erforderliche Betriebsvermögen hinausgehe. Nach Ansicht der Beschwerdeführerin sei der land- und forstwirtschaftliche Betrieb wesentlicher Bestandteil der Seminare, da anhand der im Betrieb vorhandenen Tiere der richtige Umgang mit ihnen gezeigt und von den Seminarteilnehmern geübt werde. Die dazu notwendigen Verwaltungsarbeiten und Organisation der Vortragenden würde keinen wesentlichen Aufwand gegenüber der restlichen land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit bedeuten. Die Seminare würden in direkten Zusammenhang mit der Zucht und dem Verkauf von Tieren stehen, da die Seminarteilnehmer gegebenenfalls auch Tiere erwerben würden. Dem stehe das Verrechnen von Seminarbeiträgen nicht entgegen.

Nach Ansicht des Prüfers stehe bei dieser Tätigkeit das reibungslose Abwickeln der Seminare im Vordergrund und seien die dafür notwendigen Arbeiten keine, welche regelmäßig in einem

land- und forstwirtschaftlichen Betrieb anfallen würden. Diese würden organisatorisch über die Notwendigkeiten einer Land- und Forstwirtschaft hinausgehen.

Dazu seien Aussendungen (Werbung, Einladungen), das Beantworten von Rückfragen, Infos über Inhalte des Seminars, die Anmeldung, das Erstellen von Programmen, das Bereitstellen von Unterlagen für Seminare, die Organisation der Seminarräumlichkeiten und deren Ausstattung und Reinigung, das Herstellen der Kontakte mit Vortragenden, die Koordination der Trainer, das Versenden von Teilnahmebestätigungen, das Austeilen von Schulungsunterlagen, technischer Support vor Ort, das Ausstellen von Bestätigungen, die Koordination und das Besorgen von Verpflegung und Unterkunft, die laufende Betreuung der Teilnehmenden, das Erstellen von Abrechnungen, die Zahlungsabwicklung, das Inkasso, das Anfertigen von Übersetzungen ins Deutsche bei Vorträgen in englischer Sprache und die Verwaltung der Einnahmen aus der Vermietung von Seminarräumlichkeiten notwendig.

Außerdem werde dafür ein Seminarraum mit entsprechender Ausstattung verwendet, welcher für den laufenden Betrieb eine Landwirtschaft nicht notwendig sei. Die Tatsache, dass für das Abhalten der Seminare Wissen von Fachleuten aus dem Ausland notwendig gewesen sei, ohne welche dies nicht möglich gewesen wäre, lasse erkennen, dass das Verwenden von ***3*** aus dem eigenen Betrieb in diesem Zusammenhang nur eine untergeordnete Rolle gespielt habe. Dies würde keinen hinreichenden unmittelbaren Bezug zum land- und forstwirtschaftlichen Betätigung bedeuten. Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse sei das Abhalten von ***3***-Seminaren eine eigenständige gewerbliche Tätigkeit.

Für einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb sei dagegen typisch, dass der Landwirt mit seiner Arbeitskraft und den bereits dem Betriebsvermögen zugeordneten Maschinen und Geräten Erträge erziele. Die Seminarumsätze seien jedoch nicht mit dem betriebsnotwendigen Mitteln des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes und eine für die Land- und Forstwirtschaft typischen Arbeitstätigkeit (wie Erntehelfer, Stallarbeiter, Traktor- und Maschinenführer) erzielt worden. Der Anteil am erzielten Ertrag für Fremdleistungen betrage zwischen 51 % und 71 %.

Der Kursbeitrag solle das zugekaufte Spezialwissen abdecken und eine angemessene Vergütung für die erbrachte organisatorische Arbeitsleistung und des eingesetzten Kapitals für Ausstattung und Räumlichkeiten abgelten.

Beschränke sich die Organisation für den Landwirt nicht nur auf das Bereitstellen von ***3*** und von Weidefläche für praktische Übungen in einem Seminar, sondern würden auch Gegenstände verwendet, welche nicht im Betriebsvermögen der Landwirtschaft befänden, so liege eine über die Landwirtschaft hinausgehenden Organisation vor und handle es sich nicht mehr bloß um eine land- und forstwirtschaftlichen Nebentätigkeit.

Die Verwenden eines ***3*** für den praktischen Teil des Seminars stelle nach dem Gesamtbild der Tätigkeit auch nicht den geforderten engen sachlichen Zusammenhang mit dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb her, sondern bestünden bei dieser Einkunftsquelle nur lose Berührungspunkte zum land- und forstwirtschaftlichen Betrieb.

Danach seien die ***3***-Seminare eine eigenständige gewerbliche Tätigkeit.

Eine land- und forstwirtschaftliche Nebentätigkeit liege nur bei einer wirtschaftlichen Unterordnung gegenüber dem land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb vor.

Im Jahr 2015 würde die Summe der Einnahmen aus Be- und Verarbeitung, Seminaren und Gastronomie bei weitem die Einnahmen aus dem land- und forstwirtschaftlichem Betrieb übersteigen.

Das Kriterium der Unterordnung des Nebenbetriebes finde beim Verwertungs- und Verarbeitungsbetrieb im entscheidenden Überwiegen des Anteiles der eigenen Urproduktion gegenüber dem Umsatz des Nebenbetriebes seinen Ausdruck. Die notwendige Gesamtbetrachtung könne sich dann nicht auf den Umfang der Zukäufe beschränken, wenn andere Umstände, etwa die Höhe der Umsätze aus verarbeiteten Produkten in ihrer absoluten Größe oder im Verhältnis zu den Umsätzen des landwirtschaftlichen Hauptbetriebes gegen eine Unterordnung des Nebenbetriebes sprechen würden. Auch dies sei im Jahr 2015 gegeben. Ausschlaggebend sei das Gesamtbild der Verhältnisse des Einzelfalles, wobei Umsatz und Gewinn Anhaltspunkte sein könnten, ob ein Nebenbetrieb oder ein selbständiger Gewerbebetrieb vorliege.

Im Jahr 2016 und Jahr 2017 würden jedenfalls die Nachweise einer wirtschaftlichen Unterordnung fehlen.

Durch das Ausüben einer gewerblichen Tätigkeit seien die Gesellschafter kraft ihrer Gesellschaftsform einer Personengesellschaft grundsätzlich mit ihrer Gesamttätigkeit gewerblich tätig.

Die Beschwerdeführerin sei bei den Seminarveranstaltungen in den Jahren 2015 bis 2017 sowie bei den Gastronomieumsätzen bei Märkten im Jahr 2015 gewerblich tätig gewesen.

Die land- und forstwirtschaftliche Pauschalierungsverordnung (Verordnung der Bundesministerin für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes aus Land- und Forstwirtschaft; Land- und Forstwirtschaft Pauschalierungsverordnung 2015 – LuF-PauschVO 2015, BGBl. II Nr. 125/2013) sei in den Jahren 2016 und 2017 nicht anwendbar. Die Gewinnermittlung habe mittels vollständiger Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zu erfolgen und erstrecke sich über die gesamten Tätigkeiten der Beschwerdeführerin.

D) Umsatzsteuer im Prüfungs- und Nachschauzeitraum

Die **Tz. 4 des Berichtes über die Außenprüfung** (Tz. 5 des Besprechungsprogrammes, Tz. 6 der Niederschrift über die Schlussbesprechung) beschäftigt sich mit der **Umsatzsteuer im Prüfungs- und Nachschauzeitraum**.

Darin wird erläutert, dass am 23. Oktober 2019 erstmals von den Beschwerdeführerin Unterlagen darüber übermittelt worden seien, aus welchen die Rechnungen für die Seminare nachvollzogen hätten werden können. Die zuvor beabsichtigte Schätzung sei daher obsolet und werde die Umsatzsteuer anhand der übermittelten Daten berechnet.

Dazu hatte der Prüfer bereits im Besprechungsprogramm ausgeführt, dass die vereinnahmten Kursgebühren jedenfalls nicht der Durchschnittssatzbesteuerung (§ 22 Abs. 1 UStG 1994) unterliegen würden, sondern mit dem Normalsteuersatz von 20 % versteuert werden müssten.

Nach Ablauf der Bindungsfrist von fünf Jahren sei die Erklärung nach § 6 Abs. 3 und § 22 Abs. 6 UStG 1994 von den Beschwerdeführerin widerrufen worden. Ab 1. Januar 2016 komme die Durchschnittssatzbesteuerung nur bei den land- und forstwirtschaftlichen Umsätzen zur Anwendung.

E) Außergewöhnliche wirtschaftliche Abnutzung

In der **Tz. 5 des Berichtes über die Außenprüfung** (Tz. 6 des Besprechungsprogrammes, Tz. 7 der Niederschrift über die Schlussbesprechung) behandelte der der Prüfer die von den Beschwerdeführerin im Jahr 2015 geltend gemachte außergewöhnliche wirtschaftliche Abnutzung.

Im Jahr 2015 hätte die Beschwerdeführerin ihren Gewinn durch vollständige Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ermittelt. Dabei hätten die Beschwerdeführerin eine außergewöhnliche wirtschaftliche Abnutzung in Höhe von € 51.019,53 geltend gemacht.

Zuerst hätten die Beschwerdeführerin von einer Teilwertabschreibung gesprochen, um später mit dem Vorliegen einer außergewöhnlichen wirtschaftlichen Abnutzung zu argumentieren, welche auch bei einem Einnahmen-Ausgaben-Rechner vorgenommen werden könne. Eine solche müsse auch bei Tieren im Anlagevermögen, etwa dann, wenn etwa Krankheiten auftreten, welche zu einer Einschränkung der Nutzungsmöglichkeiten führen würden, möglich sein.

Für den Prüfer erscheine es auffällig, dass solche Umstände gerade in jenem Jahr aufgetreten seien, bevor die Beschwerdeführerin zur Durchschnittssatzbesteuerung nach der LuF-PauschVO 2015 gewechselt habe.

Dabei seien vom Restbuchwert von sieben Tieren im Buchwert von € 99.019,56 am 31. Dezember 2015 € 51.019,53 als außergewöhnliche Abschreibung geltend gemacht worden, da bei dreien Mißgeburten aufgetreten und diese daher nicht mehr zur Zucht geeignet wären, ein Tier nur schwer trächtig würde und drei nur mehr eingeschränkt zur Zucht geeignet seien (eines davon mit Hautproblemen).

Da diese Darstellung den Aussagen auf der Homepage der Beschwerdeführerin widerspreche, habe der Prüfer um Nachweise gebeten, weswegen Befunde, Fotos und Rechnungen vorgelegt worden seien. Die Höhe der Beträge ergebe sich aus der Einschätzung der Beschwerdeführerin über den Marktwert der Tiere unter Berücksichtigung der eingeschränkten Nutzungsmöglichkeit.

Dazu legte der Prüfer mithilfe von Auszügen aus der Homepage der Beschwerdeführerin dar, dass dort die Tiere der Beschwerdeführerin in höchsten Tönen gelobt würden und dort die hohe Qualität der Blutlinien der Tiere hervorgehoben werde.

Danach führte der Prüfer zu den einzelnen Tieren aus:

a) Zuchtstute *4***:**

Diese habe 2014 ein Fohlen mit nur einem Auge zur Welt gebracht, welches eingeschläfert worden sei. Nach Darstellung von Dr. ***5*** (einer auf ***3*** spezialisierten Tierärztin), welche das Tier im Jahr 2018 untersucht habe, habe ***4*** 2013 ein Fohlen mit verunstaltetem Gesicht zur Welt gebracht und sei seither nicht mehr trächtig geworden. Sie sei übergewichtig, habe ein lahmes rechtes Hinterbein mit Patellaluxation. Das Patellaproblem sei vererblich und solle das Tier nicht mehr gedeckt werden.

Auf der Homepage der Beschwerdeführerin sei das Tier am 22. Juli 2016 aber noch als herausragend mit prämierten Eltern mit bezaubernder Eleganz im Gang beschrieben worden.

Die vorgelegten Unterlagen würden daher nicht erkennen lassen, zu welchem Zeitpunkt die von der Tierärztin erst Mitte 2018 festgestellten außergewöhnlichen Umstände eingetreten seien.

b) Zuchtstute *6***:**

Dieses sei am 4. Dezember 2014 viereinhalb Jahre alt angeschafft und mit einer Nutzungsdauer von zehn Jahren aktiviert worden.

Dazu hätten die Beschwerdeführerin vorgebracht, dass das Tier im Jahr 2018 bereits zehn Jahre alt sei und bisher erst drei Fohlen geboren und danach nicht mehr aufgenommen habe. Es sei eine tierärztliche Untersuchung durch Dr. ***5*** notwendig.

Für den Prüfer sei in diesem Zusammenhang nicht nachvollziehbar, warum die beschriebenen, jedoch nicht bewiesenen Umstände, gerade im Jahr 2015 aufgetreten sein sollen. Das Tier sei bereits geschlechtsreif angeschafft worden und nicht erkennbar, warum binnen eines Jahres sich die Situation derart verschlechtert haben solle.

c) Zuchtstute *7***:**

Die Stute sei am 31. Dezember 2011 mit einer Nutzungsdauer von zehn Jahren im Anlagevermögen aktiviert worden. Diese sei im Jahr 2015 mit der Begründung, dass sie aufgrund von Missgeburten nicht mehr zur Zucht geeignet sei, auf € 0,01 abgeschrieben worden.

Dazu hätten die Beschwerdeführerin vorgebracht, dass die Stute am 24. Dezember 2017 einen Tumor verstorben sei, welcher wohl schon länger existiert habe. Das bei dem Beschwerdeführerin geborene Hengstfohlen leide unter epileptischen Anfällen. Ein Enkelfohlen sei eine Missgeburt. Diese Art von Missbildung sei bei Pferden bekannt und vererblich.

Auf der Homepage der Beschwerdeführerin werde das Tier und ihre Nachfahren sehr positiv und aus persönlicher Champion der Beschwerdeführer beschrieben.

Nach der Ansicht des Prüfers würde dies nicht erkennen lassen, ab welchem Zeitpunkt das Tier nicht mehr zur Erzielung von Einnahmen geeignet gewesen sei. Die Beschwerdeführerin würden auch Urprodukte, wie Wolle, herstellen, welche ebenfalls zu Einnahmen führen würden.

d) Zuchtstute *8***:**

Diese sei ebenfalls am 31. Dezember 2011 mit einer Nutzungsdauer von zehn Jahren aktiviert und im Jahr 2015 auf € 0,01 abgeschrieben worden. Die Beschwerdeführerin hätten dies damit begründet, dass die Stute wegen Missgeburten nicht zur Zucht geeignet sei. Sie habe 2016 ein schwer missgebildetes Fohlen mit Kaiserschnitt zur Welt gebracht und sei deshalb nach der Darstellung der Beschwerdeführerin nicht mehr zu decken.

Nach Ansicht des Prüfers könnten erst 2016 eingetretene Umstände nicht im Jahr 2015 geltend gemacht werden. Auch bei diesem Tier könne die Wolle zu Erzielung von Einnahmen verwendet werden.

Zu den ebenfalls auf der Homepage der Beschwerdeführerin als besonders erfolgreich in der Zucht beschriebenen Hengste, haben die Gesellschafter der Beschwerdeführerin angegeben, dass deren Wert grundsätzlich fallend sei, da ein Überangebot an nicht qualitativ hochwertigen Deckhengsten bestehe, und deshalb habe ein Züchter aus Deutschland die Decktaxe von € 5.000,00 auf € 2.000,00 reduzieren müssen.

e) Zuchthengst *9***:**

Diese sei am 2. Juli 2012 mit einer Nutzungsdauer von zehn Jahren im Anlagevermögen aktiviert worden. Bei diesem sei im Jahr 2015 eine Abschreibung von € 12.583,56 vorgenommen worden, da bei drei von ihm gezeugten Fohlen Missbildungen aufgetreten wären, welche von beiden Eltern vererbt werden müssten.

Nach Ansicht des Prüfers seien aus den Angaben der Gesellschafter der Beschwerdeführerin keine besonderen Umstände erkennbar, die genau im Jahr 2015 eingetreten seien und eine Abwertung rechtfertigen würden. Der Hengst würde nach wie vor im Betrieb verwendet und auch, wie auf der Homepage ersichtlich, vermarktet. Ein generelles Fallen des Wertes von Hengsten würde nur zu einer Teilwertabschreibung nicht jedoch seiner Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung berechtigen.

f) Zuchthengst *10***:**

Dieser sei am 1. Mai 2012 mit einer Nutzungsdauer von zehn Jahren im Anlagevermögen aktiviert und im Jahr 2015 eine vorgezogene Abschreibung von € 5.988,00 geltend gemacht worden.

Als Begründung dafür hätten die Beschwerdeführerin angegeben, dass sein Rücken zu lang sei und er dies auch vererbe.

Dazu führte der Prüfer aus, dass auch noch am 1. Oktober 2015 mit den Ausgangsrechnungen eine Deckung durch diesen Hengst verrechnet worden sei. Es gebe keine Umstände, welche die vorzeitige Abschreibung im Jahr 2015 rechtfertigen würden. Sinkende Preise für Hengste würde nur Teilwertabschreibung nicht aber eine Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung rechtfertigen.

g) Zuchthengst *11***:**

Dieser sei am 31. März 2013 mit einer Nutzungsdauer von zehn Jahren im Anlagevermögen aktiviert worden. 2015 hätten die Beschwerdeführerin eine vorgezogene Abschreibung in Höhe von € 8.845,00 geltend gemacht, da dieser nur noch eingeschränkt zur Zucht geeignet sei.

Nach der Darstellung der Beschwerdeführerin habe das Tier massive Hauptprobleme an Ohren und Bauch, welche sich auch bei entsprechender Behandlung nicht verbessert hätten. Es scheine sich um ein Problem bei der Aufnahme von Vitamin D zu handeln und werde der Hengst für Fremdeckungen daher nicht mehr gebucht. Eine seiner Töchter habe, weil die gleichen Probleme aufgetreten seien, als Reklamation zurückgekauft werden müssen (mit einer zusätzlichen Gratisdeckung).

Dazu hielt der Prüfer fest, dass auch für diesen Hengst am 1. Oktober 2015 eine Ausgangsrechnung für eine Fremddeckung vorliege. Es gebe daher keinen Hinweis warum die außergewöhnlichen Umstände, welche eine vorzeitige Abschreibung rechtfertigen würden, gerade im Jahr 2015 aufgetreten sein sollten. Der Hengst würde immer noch im Betrieb verwendet und entsprechend vermarktet. Der generell fallende Preis für Hengste würde keine Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung, sondern allenfalls ein Teilwertabschreibung rechtfertigen.

F) Bareinlagen- Bankeingänge First Data

In der **Tz. 6 des Berichtes über die Außenprüfung** (Tz. 8 der Niederschrift über die Schlussbesprechung, Tz. 7 des Besprechungsprogrammes) wurde folgendes festgehalten:

a) Auf dem Privatkonto der Beschwerdeführerin wären im Jahr 2015 € 135.282,55 an Bareinlagen verzeichnet worden, welchen Privatentnahmen von € 47.00,00 gegenüberstehen würden.

Dazu behaupteten die Beschwerdeführerin zuerst, dass diese Bareinlagen aus Weihnachtsmärkten stammen würden (1.1.,19.1., 17.3., 4.5., 2.11., 10.11.,17.11.,1.12., 14.12., 22.12.). Worauf der Prüfer wissen wollte, wie sich die Bareinlagen von € 32.545,00 am 2.11. und 10.11. erklären würden und gaben die Beschwerdeführerin dazu bekannt, dass diese aus Martinimärkten stammen würden, welche vorher stattgefunden hätten. Diese Zahlungen seien zuerst am Privatkonto erfasst und am Jahresende in Höhe von € 40.964,17 auf ein Ertragskonto gebucht worden.

Nach der Darstellung des Prüfers sei niemals behauptet worden, dass die als Einlagen gebuchten Erträge aus (bereits versteuerten) Privatvermögen stammen würden und da auch keine Nachweise der Mittelherkunft vorgelegt worden seien, habe der Prüfer € 91.881,76 brutto als Betriebseinnahmen behandelt.

b) Zahlungseingänge über die bargeldlose Überweisung mittels „*First Data*“ seien nach Darstellung der Beschwerdeführerin in Höhe von € 40.964,17 zuerst über das Privatkonto erfasst und in einer Summe am Jahresende auf ein Ertragskonto gebucht worden, da es sich um betriebliche Umsätze gehandelt habe.

Dieser Vorgang sei in der Buchhaltung nicht abgebildet und sei keine Gewinnauswirkung im Rechenwerk, ebenso wenig wie die Mittelherkunft, welche nicht erklärt worden sei, erkennbar.

In Summe würden sich € 112.249,96 ergeben, bei welchen der Nachweis der steuerlichen Erfassung fehle.

In der Niederschrift über die Schlussbesprechung verwies der Prüfer auf das Schlussbesprechungsprogramm und ergänzte, dass für die Privateinlage vom 2. November

2015 ergänzt worden sei, dass es sich dabei um den Erlös für den Verkauf von vier Tieren handle, wofür noch Rechnungen nachgereicht werden sollten.

G) Gewinnerhöhung im Jahr 2017

Im Bericht über die Außenprüfung wurde der Gewinn für die Beschwerdeführerin um Rahmen einer Globalschätzung € 42.906,53 erhöht, da die Beschwerdeführerin keine Unterlagen zur Höhe ihrer tatsächlichen Einkünfte vorgelegt hat.

Bereits im Besprechungsprogramm zur Außenprüfung wurde vom Prüfer darauf hingewiesen, dass die Gewinnermittlung in den Jahren 2016 und 2017 mit vollständiger Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zu erfolgen habe und diese sich über die Gesamttätigkeit erstrecke. Die Beschwerdeführerin habe über diese Jahre trotz mehrmaliger Aufforderung keine vollständige Einnahmen-Ausgaben-Rechnung, auch über den Bereich der Tierhaltung und Tierzucht vorgelegt, sondern bloß die Ergebnisse der Seminare in den Jahren 2016 und 2017 in einer gesonderten Aufstellung dargelegt. Die Betriebsergebnisse des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes würden daher gemäß § 184 BAO global mit einem jährlichen Gewinn von € 40.000 geschätzt.

Dies wurde im Anhang nach Aufzählung aller Einnahmen und Ausgaben des Jahres 2015 und deren einzelner Zuordnung zu den Bereichen der Seminarveranstaltung, der Be- und Verarbeitung und dem Verkauf von ***3***-Produkten sowie der Tierhaltung und Tierzucht wie folgt erläutert und die Beschwerdeführerin zur Stellungnahme aufgefordert.

<i>Gewinn Tierhaltung und Tierzucht</i>	<i>35.572,67</i>
<i>Gewinn Seminare</i>	<i>7.950,79</i>
<i>Gewinn Be- und Verarbeitung/Ab-Hof-Verkauf</i>	<i>51.619,80</i>
<i>zusätzliche Ausgaben für diese Bereiche geschätzt</i>	<i>-5.000,00</i>
<i>Gewinne aus Seminare/Ab-Hof-VK</i>	<i>54.570,59</i>
<i>Gesamt</i>	<i>90.143,26</i>
<i>Reingewinnschätzung für 2016 luf Betrieb</i>	<i>40.000,00</i>
<i>Reingewinnschätzung für 2017 luf Betrieb</i>	<i>40.000,00</i>

Der Bericht über die Außenprüfung verweist auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung und dies auf das Besprechungsprogramm dazu.

ii) Erlassen der angefochtenen Bescheide durch das Finanzamt

Unter Verweis auf das Ergebnis der Außenprüfung erstellte das Finanzamt die **mit 2. Dezember 2019** datierten Bescheide die Wiederaufnahme der Verfahren und gleichzeitig die Bescheide über die **Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO 2015, 2016, 2017**, die **Umsatzsteuerbescheide 2015, 2016, 2017**, die Bescheide über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 01-09/2019, beziehungsweise 02-12/2018 und zuvor am **27. November 2019** die **Haftungsbescheide für die Einbehaltung und Abfuhr der Steuerabzugsbeträge gemäß § 99 EStG 1988** (2015: € 5.508,22, 2016 € 8.517,42).

iii) Fristverlängerungsanträge

Am **18. Dezember 2019** stellten die Beschwerdeführerin elektronisch im Weg des FinanzOnline die Anträge, die **Beschwerdefrist für die Haftungsbescheide für die Einbehaltung und Abfuhr der Steuerabzugsbeträge gemäß § 99 EStG 1988, die Bescheide betreffend Feststellung von Einkünften 2015, 2016 und 2017, Umsatzsteuer 2015, 2016 und 2017 bis 29. Februar 2020 zu verlängern.**

Betreffend die Bescheide über die Festsetzung von Umsatzsteuer für die Monate Februar bis Dezember 2018 sowie Januar bis September 2019 ist kein entsprechender Fristverlängerungsantrag beim Finanzamt eingelangt.

iv) Verfahrensgegenständliche Beschwerde

Mit Telefax vom **13. Januar 2020** brachten die Beschwerdeführerin gegen alle im letzten Absatz genannten Bescheide **Beschwerden** ein und stellten die Antrag auf Abhalten einer mündlichen Verhandlung nach § 274 Abs. 1 Z 1 lit. a BAO.

Dazu brachten die Beschwerdeführerin vor, dass sie seit mehreren Jahren in einem landwirtschaftlichen Betrieb *****3***-Zucht** betreiben würden.

Dort würden *****3***** gezüchtet und verkauft. Die Beschwerdeführerin würden auch Dienstleistungen in Form von Deckungen erbringen. Es würden in eingeschränktem Umfang *****3***-Seminare** abgehalten.

A) Bezugskosten eines *****3***-Hengstes** – Ersatzleistungen

Zur **Tz. 1** Berichtes über die Außenprüfung brachten die Beschwerdeführerin vor, dass sie im Jahr 2015 (!) ein *****3***** aus den USA hätten erwerben wollen. In der behördlich vorgeschriebenen Quarantäne in Kanada seien bei einem Fohlen des Tieres gesundheitliche Probleme aufgetreten, was dazu geführt habe, dass das Tier nicht Österreich geliefert werden können.

Die Verkäuferin habe aus diesem Grund ein Ersatztier ohne Verrechnung geliefert und seien, lediglich die Transportkosten von den Beschwerdeführerin getragen worden. Nach erfolgreicher Lieferung sei das Tier später an einen Kunden veräußert worden.

Nach Ansicht der Beschwerdeführerin wäre allenfalls im Jahr 2015 der Zugang des Ersatztieres samt Nebenkosten des Transports buchhalterisch als Wareneinkauf gegen Ertrag zu erfassen gewesen und ergebe sich daraus keine Ergebnisauswirkung. Der spätere Umsatz aus dem Verkauf sei ohne Abzug eines Wareneinsatzes zu erfassen, weswegen für eine Gewinnerhöhung in 2015 kein Platz bleibe.

B) Abzugsteuer gemäß § 99 EStG 1988

Zur **Tz. 2** des Berichtes erklärte die Beschwerdeführerin, 2015 und 2016 sie hätte an Dr. ***1*** ***2***, jeweils mehr als € 10.000,00 für ***3*** Seminare bezahlt. Es sei versucht worden, vom Internal Revenue Service (IRS) in den USA eine förmliche Ansässigkeitsbestätigung zu erhalten. Diese sei aber verweigert worden, da die Beträge auch Flugkosten enthalten hätten, die IRS aber nur die ausschließlich Zahlungen für die Seminarartätigkeit bestätigen würden.

In Hinblick auf die Einordnung des Prüfers bestünden daher unterschiedliche Rechtsauffassungen der beteiligten Steuerbehörden.

Die Anforderungen an die Dokumentation entsprechend des Doppelbesteuerungsabkommens mit den USA in Hinblick auf Bestätigungen für die Jahre 2017 und 2018 und die Korrespondenz mit Dr. ***1*** ***2*** sollten nicht überstrapaziert werden. § 2 Abs. 2 DBA EntlastungsVO stelle auf eine Glaubhaftmachung ab, weswegen auch alternative Nachweise zur Abkommensberechtigung möglich seien. Die Beschwerdeführerin würden daher den Antrag stellen, die Haftungsbescheide ersatzlos aufzuheben.

C) Abhalten von *3***-Seminaren**

Zur **Tz. 3** des Berichtes über die Außenprüfung wurde nach Verweis auf die Einkommensteuerrichtlinien 2000 (EStR 2000, eine unverbindliche Rechtsmeinung des Bundesministeriums für Finanzen) wiederholend vorgebracht, dass auch nach der Ansicht der Beschwerdeführerin das Veranstalten von Seminaren über die Grundlagen der Haltung und Pflege von ***3***, Geburten, ***12*** und so weiter, zweifellos keine land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit sei.

Es sei dafür jedoch keine Organisation erforderlich, die erheblich über das zum land- und forstwirtschaftlichen Betrieb erforderliche Betriebsvermögen hinausgehe, da die Seminare am Hof der Beschwerdeführerin durchgeführt würden. Dazu würden die Tiere, die Stallungen und die Weiden genutzt.

Die im land- und forstwirtschaftlichen Betrieb vorhandenen Tiere seien für die Seminare essenziell. Es würde der Umgang mit den Tieren und auch von den Seminarteilnehmern geübt. Es handle sich nicht um reine Theoriekurse. Entsprechende Fotos seien vorgelegt worden.

Eine erhebliche über den landwirtschaftlichen Betrieb hinausgehende Organisation sei daher nicht nötig, was auch für das Verwalten der Seminaranmeldungen, die Betreuung der . Seminarteilnehmer und die Abrechnung zutreffe. Das Gleiche gelte auch für das Beziehen von ***3***-Spezialisten.

Der Zusammenhang mit dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb liege darin, dass Seminarteilnehmer Tiere von den Beschwerdeführerin erwerben würden. Das Verrechnen von Seminarbeiträgen, wäre nicht hinderlich und hätten die Beschwerdeführerin erfolgreich auf diese Weise Kunden gewonnen.

In der Judikatur seien sogar Reinigungs- und Transportleistungen durch einen Champignonzuchtbetrieb als landwirtschaftlicher Nebenbetrieb behandelt worden.

Die Umsätze aus den Seminaren außer im Wirtschaftsjahr 2016 lägen unter 25 % der Gesamtbruttoumsätze von Land- und Forstwirtschaft und Seminarbetrieb. Nur 2016 werde dieser Wert durch das atypische Zusammenballen von Seminareinkünften überschritten.

Nach Ansicht der Beschwerdeführerin sollte im Fall der Beschwerdeführerin auch nicht der Umsatz sondern der Gewinn aus den Seminaren als Vergleichsgrundlage herangezogen werden. Da die Kosten für die Vortragenden (Honorar zuzüglich Reisekosten) seien, würde der Gewinn aus den Seminaren den ein Anteil von deutlich unter 25 % unterschreiten.

Es läge daher kein Gewerbebetrieb, sondern eine land- und forstwirtschaftliche Nebentätigkeit vor und sei diese Qualifikation in den angefochtenen Bescheiden zu ändern.

Die für die ***3***-Seminare festgesetzte Umsatzsteuer sei nach § 22 UStG 1994 (Umsatzsteuergesetz 1994, BGBl. Nr. 663/1994) aufzuheben.

D) Umsatzsteuer im Prüfungs- und Nachschauzeitraum

(Dazu wurde kein getrenntes Vorbringen erstattet.)

E) Außergewöhnliche wirtschaftliche Abnutzung

Betreffend der Tz. 5 des Berichtes über die Außenprüfung wiederholte die Beschwerdeführerin das Vorbringen, dass im Rahmen der Außenprüfung detaillierte Listen und Fotodokumentationen mit den Krankheitsvorfällen vorgelegt worden seien, welche bei einzelnen Tieren eine Absetzung für außergewöhnliche technische und wirtschaftliche

Abnutzung im Jahr 2015 notwendig gemacht hätten, da diese Tiere nur noch eingeschränkt für die Zucht nutzbar seien.

Die Höhe der Abschreibung ergebe sich aus der eigenen Einschätzung der Beschwerdeführerin.

Die Außenprüfung habe die vorgelegten Dokumente nicht gewürdigt und die außergewöhnliche technische und wirtschaftliche Abnutzung nicht anerkannt.

Die Gesellschafter der Beschwerdeführerin seien nicht befragt worden und hätte der Prüfer keine eigene Berechnung vorgelegt.

Die Angaben auf der Homepage der Beschwerdeführerin würden zur Abwertung der Tiere nicht in Widerspruch stehen, da es in der Natur der Sache liege, dort keine Angaben zu machen, welche die geminderte Qualität der Tiere beschreibe und sei dies kein Beweis für einen guten Gesundheitszustand der Tiere.

Es seien ausreichende Belege für den Anfall der geltend gemachten außergewöhnlichen technischen und wirtschaftlichen Abnutzung im Jahr 2015 vorgelegt worden, weswegen diese anerkannt werden solle.

F) Bareinlagen- Bankeingänge First Data

In Hinblick auf die **Tz. 6** des Berichtes über die Außenprüfung brachten die Beschwerdeführerin vor, dass der Prüfer von einer nicht aufgeklärten Differenz von € 10.576,91 an nicht aufgeklärten Bareingängen ausgegangen wäre, die Beschwerdeführerin aber die Bareingänge ausreichend erläutert und korrekt erfasst hätten. Die vorangegangene Außenprüfung habe bereits € 10.000,00 zugerechnet, weswegen ohnehin eine weitere Erhöhung der Erlöse nicht zulässig sei.

Für das Jahr 2017 habe der Prüfer unter der Annahme, dass insgesamt Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorliegen würden, der Höhe nach unbegründet eine Gewinnerhöhung von € 40.000,00 vorgenommen. Da das Abhalten der Seminare eine Nebentätigkeit im Rahmen der Land- und Forstwirtschaft sei, sei diese nur mit Einnahmen-Ausgabenrechnung, der Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft über die LuF-PauschVO 2015 zu erfassen.

G) Gewinnerhöhung im Jahr 2017:

v) Abweisende Beschwerdeentscheidungen

Am **8. Mai 2020** verfasste das Finanzamt **Beschwerdeentscheidungen für alle angefochtenen Bescheide** (Umsatzsteuer 2015, 2016, 2017, Festsetzung Umsatzsteuer 02-12/2018, Festsetzung Umsatzsteuer 01-09/2019, Bescheid über die Feststellung von

Einkünften gemäß § 188 BAO 2015, 2016, 2017, Haftungs- und Abgabenbescheide Abzugssteuer 2015 und 2016), in welchen die Beschwerden als unbegründet abgewiesen wurden. Die Annahme dieser auf zwei RSb-Briefe verteilte Beschwerdeentscheidungen wurde von ***Ges-1*** ***GesName*** (Gesellschafterin der Beschwerdeführerin und Ehefrau des Empfängers) am 13. Mai 2020 verweigert und die Dokumente vom Zusteller an der Abgabestelle zurückgelassen.

Die **gesonderte Bescheidbegründung** zu all diesen Beschwerdeentscheidungen (ebenfalls erstellt am 8. Mai 2020) wurde nach Annahmeverweigerung des RSb-Briefes von ***Ges-2*** ***GesName*** (Empfänger, Gesellschafter der Beschwerdeführerin und Zustellbevollmächtigter) am 22. Mai 2020 an der Abgabestelle zurückgelassen.

A) Bezugskosten eines *3***-Hengstes – Ersatzleistungen**

Begründend führte das Finanzamt zur **Tz. 1** des Berichtes aus, dass die Beschwerdeführerin den Gewinn im Jahr 2015 nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt hätte und die Einnahmen und Ausgaben dementsprechend nach dem Zufluss-Abfluss-Prinzip zu berücksichtigen seien. Der zusätzlich gelieferte ***3***-Hengst sei betriebliches Anlagevermögen.

Das Tier sei, wie aus der E-Mailkorrespondenz vom 24. September 2014 ersichtlich, wie geplant zur Zucht eingesetzt und erst 2019 verkauft worden.

Abnutzbare Anlagegüter seien im Weg der Absetzung für Abnutzung (AfA) als Betriebsausgabe geltend zu machen. Es habe auch kein Zahlungsfluss stattgefunden, weswegen auch deshalb keine Betriebsausgabe, abgesehen von der AfA geltend gemacht werden könne. Schadenersatz sei bei Zusammenhang mit dem betrieblichen Geschehen eine Einnahme, da wirtschaftlich eine Vermehrung des Vermögens bewirkt worden sei und liege damit ein gewinnerhöhender Zufluss vor.

B) Abzugsteuer gemäß § 99 EStG 1988

Zur **Tz. 2** des Berichtes erklärte das Finanzamt, dass § 99 ff EStG 1988 zur Vermeidung der Nichtbesteuerung beschränkt Steuerpflichtiger in Österreich diene. Nur wenn nachgewiesen oder glaubhaft gemacht werde, dass die Einkünfte von im Ausland ansässigen Personen auf Grund von Doppelbesteuerungsabkommen von der inländischen Abzugsbesteuerung zu entlasten seien, könne entsprechend der DBA-Entlastungsverordnung vom Vergütungsschuldner in unmittelbarer Anwendung der Doppelbesteuerungsabkommen eine Entlastung vorgenommen werden.

Nach § 2 Abs. 1 DBA-Entlastungsverordnung sei es möglich, dies durch eine von der ausländischen Steuerverwaltung ausgestellte Ansässigkeitsbestätigung glaubhaft zu machen.

Das nachträgliche Übermitteln von E-Mails und Bestätigungen der im Ausland ansässigen und in Österreich beschränkt steuerpflichtigen Personen sei nicht ausreichend.

§ 2 Abs 2 DBA-Entlastungsverordnung sei nur anzuwenden, wenn die an den einzelnen Einkünfteempfänger geleisteten Vergütungen € 10.000,00 im Kalenderjahr nicht übersteigen würden. Es gebe keine rechtliche Grundlage Kostenersätze für die Berechnung dieser betragslichen Grenze unberücksichtigt zu lassen.

C) Abhalten von *3***-Seminaren**

Ergänzend führte das Finanzamt zu **Tz. 3** des Berichtes aus, dass die Pauschalierung nach § 22 UStG nur für die Lieferung landwirtschaftlicher Erzeugnisse und die Erbringung landwirtschaftlicher Dienstleistungen, wie sie in Art. 295 der Richtlinie 2006/112/EG in Verbindung mit den Anhängen VII und VIII festgelegt sind, gelte. Andere Umsätze von pauschalierten Landwirten würden den allgemeinen Regeln des Mehrwertsteuerrechts (zuletzt VwGH vom 28.05.2019, Ro 2019/15/0002) unterliegen.

Das Veranstellen von Seminaren sei keine landwirtschaftliche Dienstleistung in diesem Sinne, und insbesondere keine Dienstleistung, die normalerweise zur landwirtschaftlichen Erzeugung im Sinne des Artikel 295 Abs. 1 Z 5 der genannten Richtlinie beitrage. Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH sei jede Abweichung oder Ausnahme von einer allgemeinen Regel eng auszulegen (EuGH vom 26.05.2005, C-43/04). Die Umsätze in diesem Zusammenhang seien daher in richtlinienkonformer Interpretation von der Anwendung des § 22 UStG 1994 ausgeschlossen. Der Ausschluss von den einkommensteuerlichen und umsatzsteuerlichen Pauschalregelungen würde nach Literaturmeinung auch für land- und forstwirtschaftliche Beratungs- und Vortragstätigkeit gelten: *„Für die Tätigkeiten als Laienfleischbeschauer, Schweinetätowierer, Waldhelfer, Milchprobennehmer, Besamungstechniker im Sinne eines Landestierzuchtgesetzes, Klauenpfleger, Fleischklassifizierer, Saatgut- und Sortenberater, Biokontrollieur, Zuchtwart, Hageischätzer, Hagelberater sowie bei der land- und forstwirtschaftlichen Beratungs- und Vortragstätigkeit sind die Abgrenzungskriterien nach den einkommensteuerrechtlichen Bestimmungen zu beachten und diese Tätigkeiten sind daher als Gewerbebetrieb einzustufen, da kein enger wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen dem landwirtschaftlichen Betrieb und der Nebentätigkeit besteht. Diese Umsätze fallen daher nicht unter § 22 UStG“* (Graf in Praxishandbuch der Land- und Forstwirtschaft, 3. Aufl. 2016, 8.5. Land- und forstwirtschaftliche Nebentätigkeiten, Rz. 8/17).

Selbst wenn die Tätigkeit der Seminarveranstaltung grundsätzlich als landwirtschaftliche Nebentätigkeit qualifiziert werden würde, sei beim Beschwerdeführerin aufgrund der weiteren Kriterien von einem Gewerbebetrieb auszugehen.

Ob für das Abhalten der Seminare eine über den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb hinausgehende Organisation erforderlich sei, sei aus den Ausführungen in der Niederschrift über die Außenprüfung, sowie das zugehörige Besprechungsprotokoll ersichtlich.

Insbesondere würde das Engagement fremder Vortragender, die zumindest zum Teil speziell für diese Seminare aus den USA oder Kanada nach Österreich reisen würden, eindeutig für eine über die Landwirtschaft hinausgehende Organisation sprechen.

In der Beschwerde werde ausgeführt, dass im Jahr 2015 die Umsätze aus Seminaren € 46.000,00 und die Gesamteinnahmen des Betriebes € 192.000,00 betragen hätten. Der Anteil der Seminarumsätze liege somit bei 24 % und sei das Kriterium der wirtschaftlichen Unterordnung damit erfüllt. Dabei seien offenbar die Umsätze aus dem Verkauf von ***3***-Handelsware (Urprodukte von eigenen Tieren und erheblicher Zukauf) außer Acht gelassen worden.

Es sei daher, wie bereits in der Niederschrift über die Schlussbesprechung dargestellt, zu prüfen, ob die Gesamtheit aller grundsätzlich als Nebenbetrieb beziehungsweise Nebenerwerb zu beurteilenden Tätigkeiten gegenüber dem land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb wirtschaftlich untergeordnet ist.

Nach den Einnahmenaufstellungen liegt der Anteil der Einnahmen aus Seminaren in den Jahren 2016 bei 36 % und 2017 bei 8,3 %. Den Gewinnanteil, wie die Beschwerdeführerin, als eine geeignetere Beurteilungsgröße als den Umsatzanteil anzusehen, sei ungeeignet, weil für die Jahre 2016 und 2017 keine Gewinnermittlung vorliege.

D) Umsatzsteuer im Prüfungs- und Nachschauzeitraum

(Dazu wurde kein getrenntes Vorbringen erstattet; siehe oben)

E) Außergewöhnliche wirtschaftliche Abnutzung

Dazu (**Tz. 5 des Berichtes**) erklärte das Finanzamt, dass das Argument der Beschwerdeführerin, es sei keine Beweiswürdigung durchgeführt worden, nicht nachvollziehbar sei und werde auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung (Tz. 7) beziehungsweise das Besprechungsprogramm (Tz. 6) verwiesen. Eine außergewöhnliche Abnutzung muss nach herrschender Ansicht zu einer Verkürzung der Nutzungsdauer führen. Die unter Umständen eingeschränkte Verwendungsmöglichkeit oder sinkende Marktpreise würden keine Abschreibung wegen außergewöhnlicher wirtschaftlicher Abnutzung rechtfertigen.

F) Bareinlagen – Bankeingänge First Data

Hinsichtlich der **Tz. 6 des Berichtes** über die Außenprüfung erklärte das Finanzamt, dass diesem Bericht über die Außenprüfung eine genaue Berechnung der Einnahmen zu entnehmen sei, für welche der Nachweis der steuerlichen Erfassung nicht erbracht habe werden können. Dabei sei die Erlöszurechnung aus der vorangegangenen Betriebsprüfung in Abzug gebracht worden.

Letztlich brachte das Finanzamt noch vor, dass für das Jahr **2017 ein Gewinn aus Gewerbebetrieb** insgesamt habe festgestellt werden müssen, da für den Bereich der Land- und Forstwirtschaft keine Gewinnermittlung im Sinne einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung vorgelegt worden sei und die Einkünfte nach § 184 BAO hätten geschätzt werden müssen.

G) Gewinnerhöhung im Jahr 2017

Dazu vertrat das Finanzamt die Ansicht, dass da insgesamt Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorliegen würden und für den Bereich der Land- und Forstwirtschaft keine Gewinnermittlung im Sinne einer Einnahmen- Ausgaben-Rechnung vorgelegt worden sei, die entsprechenden Einkünfte gemäß § 184 BAO hätten geschätzt werden müssen.

vi) Vorlageanträge

Dazu erstellte die steuerliche Vertreterin der Beschwerdeführerin zwei jeweils mit Telefax übermittelte **als Vorlageantrag nach § 264 BAO** bezeichnete Schreiben, eines datiert mit 12. Mai 2020 mit Telefax gesendet **am 14. Mai 2020** und ein **zweites datiert vom 22. Mai 2020** mit Telefax gesendet am 25. Mai 2020. Diese richteten sich gegen alle beschwerdegegenständlichen Bescheide (siehe oben).

In beiden stellten die Beschwerdeführerin die Anträge die angefochtenen Bescheide aufzuheben und abzuändern und eine mündliche Verhandlung im Sinne des § 274 BAO abzuhalten und sind in ihren Ausführungen zu den Beschwerdepunkten **wortgleich**.

In der Sache wurde vorgebracht, dass die Beschwerdeführerin seit mehreren Jahren in einen landwirtschaftlichen Betrieb zur Zucht von *****3***** betreiben würden. Es würden *****3***** gezüchtet und verkauft und Dienstleistungen in Form von Deckungen erbracht. Im eingeschränkten Umfang, würden am Hof auch *****3*****-Seminare abgehalten.

A) Bezugskosten eines *****3*****-Hengstes – Ersatzleistungen

Zur **Tz. 1** des Berichtes über die Außenprüfung führten die Beschwerdeführerin aus, dass für den landwirtschaftlichen Betrieb im Jahr 2015 (richtig 2014) ein *****3***** aus den USA erworben werden sollte. Während der behördlich vorgeschriebenen Quarantäne in Kanada

seien bei einem Fohlen des kaufgegenständlichen Tieres gesundheitliche Probleme aufgetreten, weswegen das gewünschte Tier nicht geliefert habe werden können. Die Lieferantin habe aufgrund dessen zugesagt, ein Ersatztier als Schadenersatzleistung ohne Verrechnung zu liefern, lediglich die Transportkosten seien durch die Beschwerdeführerin zu tragen gewesen. Das gegenständliche Tier sei (2015) geliefert und später auch erfolgreich an einen Kunden veräußert worden.

Der Prüfer habe den Wert des Tieres mit € 14.705,63 festgestellt, im Jahr 2015 als Ertrag erfasst und davon ein Zehntel an Absetzung für Abnutzung als Betriebsausgabe berücksichtigt.

Im Jahr 2015 hätten die Beschwerdeführerin den Gewinn noch durch vollständige Einnahmen-Ausgaben ermittelt. Ab 2016 sei für die Gewinnermittlung die land- und forstwirtschaftliche Pauschalierungsverordnung in Anspruch genommen worden.

Nach Ansicht der Beschwerdeführerin wäre der Zugang des Ersatztieres samt Nebenkosten des Transports im Jahr 2015, wenn überhaupt, buchhalterisch als Wareneinkauf gegen Ertrag zu erfassen gewesen, weswegen keine Auswirkung auf das Ergebnis entstehen könne. Der spätere Umsatz aus dem Tierverkauf sei ohnehin in voller Höhe, ohne Abzug eines Wareneinsatzes steuerlich zu erfassen gewesen.

Sollte man jedoch der Ansicht der Betriebsprüfung folgen, dass das unentgeltlich erworbene Tier Anlagevermögen darstelle, dann wäre nicht nur eine Absetzung für Abnutzung zu berücksichtigen, sondern auch im Zeitpunkt des Wechsels der Gewinnermittlungsart von § 4 Abs. 3 EStG zur Vollpauschalierung zum 31. Dezember 2000 ein Abschlag in Höhe des Buchwertes vorzunehmen, da es ansonsten zu einer Doppelerfassung kommen würde. Für eine Gewinnerhöhung in 2015 bleibe daher kein Raum.

B) Abzugsteuer gemäß § 99 EStG 1988

Hinsichtlich der **Tz. 2** des Berichtes brachten die Beschwerdeführerin vor, dass in den Jahren 2015 und 2016 an Frau ***1*** ***2***, USA, Zahlungen für das Abhalten von ***3***-Seminaren geleistet hätten.

Dabei hätten die geleisteten Zahlungen jeweils die Grenze von € 10.000 gemäß § 2 Abs. 2 DBA EntlastungsVO überschritten.

Es sei in Zusammenarbeit mit Frau ***2*** versucht worden, vom Internal Revenue Service (IRS) in den USA eine förmliche Ansässigkeitsbestätigung ZS-QU 1 zu erhalten. Diese habe, soweit dem steuerlichen Vertreter der Beschwerdeführerin bekannt, aber die Bestätigung verweigert, da in den Beträgen auch Zahlungen für etwa für Flugkosten enthalten gewesen seien, laut IRS aber nur die eigentlichen Zahlungen für die Seminartätigkeit bestätigt würden.

Der Argumentation, dass der Anteil des Kostenersatzes aus dem zu bestätigenden Betrag überhaupt herauszurechnen wäre und somit die Grenzen für die förmliche Bestätigung unterschritten wären, habe sich der Prüfer nicht anschließen können. Insofern würden offensichtlich gegensätzliche Rechtsauffassungen der beteiligten Steuerbehörden vor liegen.

Die Dokumentationsanforderungen in Bezug auf das Unterlassen des Steuerabzuges gemäß dem geltenden Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Österreich und den USA dürften nicht überstrapaziert werden.

Dies gelte insbesondere auch wegen der vorliegenden Bestätigungen von Frau ***2*** für die Jahre 2017 und 2018 mit Beträgen unter € 10.000,00 und der vorliegenden Korrespondenz mit Frau ***2*** zum Thema Verweigerung der Bestätigung durch das IRS USA.

Die DBA-EntlastungsVO spreche auch nur von einer Glaubhaftmachung. Dies erlaube auch alternative Nachweise zur Abkommensberechtigung. Diese kämen neben der Ansässigkeitsbescheinigung in Betracht.

Nach der Ansicht der Beschwerdeführerin liege aufgrund der vorliegenden Bestätigungen von Frau ***2*** sowie der Korrespondenz bezüglich der Verweigerung der Bestätigung durch das IRS hinsichtlich der Gesamthöhe der geleisteten Zahlungen eine ausreichende Glaubhaftmachung im Sinne der Ansässigkeit vor.

Die Beschwerdeführerin würden daher beantragen, die beschwerdegegenständlichen Haftungsbescheid samt der Vorschreibung der Einkommensteuer 2015 in der Höhe von € 5.508,22 und 2016 in der Höhe von € 3.009,20 samt Säumniszuschläge ersatzlos aufzuheben.

C) Abhalten von *3***-Seminaren**

Zu den Punkten **Tz. 3** und **Tz. 4** des Berichtes erklärte die Beschwerdeführerin, dass der Ansicht des Prüfers nicht gefolgt werden könne.

Nach § 7 Abs. 2 Land- und Forstwirtschaft-Pauschalierungsverordnung (LuF-PauschVO 2015, BGBl. II Nr. 125/2013) seien als land- und forstwirtschaftlicher Nebenerwerb Nebentätigkeiten zu verstehen, welche nach ihrer wirtschaftlichen Zweckbestimmung zum land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb im Verhältnis der wirtschaftlichen Unterordnung stehen würden. Die Einkommensteuerrichtlinien 2000 (eine unverbindliche Rechtsmeinung des Bundesministeriums für Finanzen) würden dazu die Ansicht vertreten, dass für die Frage ob eine land- und forstwirtschaftliche Nebentätigkeit vorliege, das Gesamtbild der Verhältnisse entscheidend sei.

Eine land- und forstwirtschaftliche Nebentätigkeit sei eine an sich nicht land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit, für deren Ausübung keine Organisation erforderlich sei, die erheblich über das zum Betrieb der Land- und Forstwirtschaft erforderliche Betriebsvermögen

hinausgehe. Dies sei dann der Fall, wenn die für die Nebentätigkeit verwendeten Wirtschaftsgüter bereits zum Betriebsvermögen des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes gehören würden.

Darüber hinaus müsse die land- und forstwirtschaftliche Nebentätigkeit wegen ihres engen Zusammenhanges mit der Haupttätigkeit und wegen ihrer untergeordneten Bedeutung gegenüber dieser Haupttätigkeit nach der Verkehrsauffassung in der Haupttätigkeit gleichsam aufgehen, sodass die gesamte Tätigkeit des Land- und Forstwirts als land- und forstwirtschaftlich anzusehen sei.

Die wirtschaftliche Unterordnung müsse sowohl hinsichtlich der Zweckbestimmung (die Nebentätigkeit dürfe keinen eigenständigen Tätigkeitszweck annehmen, sondern müsse lediglich als Ausfluss der land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit anzusehen sein) als auch hinsichtlich des wirtschaftlichen Umfangs vorliegen. Bei Prüfung der Unterordnung stelle das Verhältnis der Umsätze ein taugliches Beurteilungskriterium dar.

Würden die Einnahmen aus dem Nebenerwerb den Betrag € 33.000,00 übersteigen, sei die wirtschaftliche Unterordnung vom Steuerpflichtigen nachzuweisen. Eine solche Unterordnung sei dann anzunehmen, wenn der Umsatz aus den Nebentätigkeiten unter 25 % der Gesamtumsätze liege.

Für das Jahr 2015 hätten die Beschwerdeführerin eine vollständige Einnahmen-Ausgabenrechnung erstellt und die LuF-PauschVO nicht angewendet.

Das Veranlassen von Seminaren, wie etwa über die Grundlagen der Haltung und Pflege von ***3***, Geburten, deren ***12*** und so weiter sei zweifellos eine nicht land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit.

Nach Ansicht der Beschwerdeführerin sei dafür jedoch keine Organisation erforderlich, die erheblich über das zum land- und forstwirtschaftlichen Betrieb erforderliche Betriebsvermögen hinausgehe.

Die Seminare würden am Hof der Beschwerdeführerin veranstaltet. Dafür würden das land- und forstwirtschaftliche Betriebsvermögen, vor allem die Tiere selbst, die Stallungen und Weiden genutzt.

Der Prüfer habe ohne konkrete Begründung angenommen, dass der Einsatz von ***3*** aus dem eigenen landwirtschaftlichen Betrieb dabei nur eine untergeordnete Rolle spiele. Diese Tiere seien aber für die Seminare essentiell.

So werde etwa für ***12*** der richtige Umgang mit und an den Tieren sowie auch von den Seminarteilnehmern geübt. Die ***3*** Seminare seien keine reinen Theoriekurse, sondern würden unter Verwendung der Tiere im landwirtschaftlichen Betrieb stattfinden. Eine

entsprechende Fotodokumentation sei dem Prüfer vorgelegt worden und werde auf diese verwiesen.

Eine erhebliche über den landwirtschaftlichen Betrieb hinausgehende Organisation sei aus diesem Grund nicht erforderlich.

Auch die Verwaltung der Seminaranmeldungen, das Betreuen der Seminarteilnehmer und die anschließende Abrechnung erfordere keine erhebliche Organisation, welche über den Land- und Forstwirtschaftlichen Betrieb hinausgehe. Dies gelte auch dafür, dass die Seminare unter Mithilfe von „***3*** *Spezialisten*“ veranstaltet würden. Dies erfordere keine erhebliche zusätzliche Organisation.

Selbstverständlich liege ein enger sachlicher Zusammenhang dieser Seminare mit der Haupttätigkeit, nämlich der Zucht und dem Verkauf von Tieren vor. Sei doch das Erlernen des richtigen Umganges mit diesen sensiblen und wertvollen Tieren eine unbedingte Voraussetzung, um selbst als Halter und Züchter erfolgreich tätig sein zu können.

Es liege dann auch nahe, dass die Seminarteilnehmer gegebenenfalls, auch Tiere von den Beschwerdeführerin erwerben würden. Dadurch würde betriebswirtschaftliche Erfolg der Land- und Forstwirtschaft gesteigert. Dem stehe auch nicht entgegen, dass Kursbeiträge an die Seminarbesucher verrechnet würden. Die Beschwerdeführerin hätten mehrmals auf die Erfolge bei der Kundengewinnung hingewiesen.

In der Judikatur sei die Ansicht vertreten worden, dass sogar beim Einsatz von Geräten wie einem Hubstapler für Transport- und Reinigungstätigkeiten nach der Verkehrsauffassung ein enger Zusammenhang zur landwirtschaftlichen Tätigkeit bei einem Champignonzuchtbetrieb vorliege, welcher für einen anderen Betrieb Reinigungs- und Transportleistungen erbracht habe. Umso mehr müsste dies für die Beschwerdeführerin gelten.

Die Gesamteinnahmen aus dem veranstalten vom ***3***-Seminaren hatten zwar 2015 € 33.000,00 überschritten, jedoch wäre der Anteil an den Gesamteinnahmen unter 25 % (€ 46.000,00 zu € 192.000,00; 24 %) gelegen.

Im Jahr 2016 seien aus Seminaren Einnahmen von € 44.000,00 erzielt worden, der Gesamtumsatz inklusive Tierverkäufe und Deckungen habe € 123.000,00 betragen. Das Überschreiten der Grenze von 25 % liege aber nur am atypischen Zusammenballen von Seminarerlösen in diesem Jahr. In den darauffolgenden Jahren sei der Anteil der Seminarumsätze an den Gesamtumsätzen jeweils deutlich unter 25 % gewesen (2017 7,6 %, 2018 14,1 %).

Zu diesem Vergleich sei nach Ansicht der Beschwerdeführerin nicht der Umsatz aus den Seminaren sondern der Gewinn heranzuziehen. Dieser sei in wirtschaftlicher Betrachtungsweise eine geeignetere Bezugsgröße, da die Kosten für die Vortragenden

(Honorar zuzüglich Reisekosten) erheblich und aus Sicht der Beschwerdeführerin nur einen Durchläufer sein. Ziehe man den Gewinn aus den Seminaren als Vergleichsgröße heran, so ergebe sich in jedem Jahr ein Anteil von deutlich unter 25 %.

Da hinsichtlich der ***3***-Seminare nach Ansicht der Beschwerdeführerin eine land- und forstwirtschaftliche Nebentätigkeit vorliege, sei die Qualifikation der Einkünfte aus Gewerbebetrieb auf solche Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft zu ändern und die für die Seminare festgesetzten Umsatzsteuerbescheide der einzelnen Jahre samt Säumniszuschlägen (2016 € 8.242,33; 2017 € 3.266,67; 2018 € 2.463,33; 2019 € 3.385,00) aufzuheben, da die Voraussetzungen des § 22 UStG vorliegen würden.

In der Beschwerdevorentscheidung sei angeführt worden, dass der Umsatzanteil der Seminare im Jahr 2015 falsch berechnet worden sei, da hier auch die Erlöse aus dem Verkauf von ***3***ware mitzuberechnen wären. Diese Ware sei im Jahr 2015 an die ***13*** GmbH verkauft worden und werde von dieser vertrieben. Da dieser Bereich einen Gewerbebetrieb begründe und innerhalb der Übergangsfrist an die GmbH ausgelagert worden sei, dürfe dieser Umsatz für die Frage der wirtschaftlichen Unterordnung innerhalb der Einkunftsart Land- und Forstwirtschaft nicht berücksichtigt werden.

D) Umsatzsteuer im Prüfungs- und Nachschauzeitraum

(Dazu wurde kein getrenntes Vorbringen erstattet; siehe oben)

E) Außergewöhnliche wirtschaftliche Abnutzung

Zur **Tz. 5 des Berichtes** über die Außenprüfung brachte die Beschwerdeführerin noch vor, dass im Jahr 2015 aufgrund von mehreren Krankheitsvorfällen bei einzelnen Tieren eine Absetzung für außergewöhnliche technische und wirtschaftliche Abnutzung vorgenommen worden sei.

Diese Absetzung sei zulässig und geboten, da bei bestimmten Tieren sich aufgrund der einzelnen Umstände eine nur mehr eingeschränkte Nutzbarkeit für die Zucht ergeben habe. Die Höhe der angesetzten Beträge ergebe sich aus der bestmöglichen „Bewertung“ der Beschwerdeführerin und richte sich nach dem Wert, welcher dem jeweiligen Tier unter Berücksichtigung der eingeschränkten Nutzungsmöglichkeit beizumessen gewesen sei.

Der Prüfer habe die vorgelegten Dokumente nicht gewürdigt, die Beschwerdeführerin nicht näher befragt oder eine eigene sondern Berechnung angestellt, sondern auf die Angaben der Beschwerdeführerin auf ihrer Homepage verwiesen, auf welcher die Tiere im Widerspruch zum behaupteten Zustand präsentiert worden.

Es liege aber natürlich in der Natur der Sache, dass ein land- wirtschaftlicher Zuchtbetrieb auf der Homepage keine Angaben macht, welche eine geminderte Qualität der Tiere beschreibe

und sozusagen eine Negativwerbung für sich selbst abgebe. Das Fehlen von negativen Angaben auf der Homepage zum Zustand der Tiere sei daher kein Beweismittel dafür, dass der gesundheitliche Zustand der Tiere unverändert gut gewesen sei und eine außergewöhnliche technische und wirtschaftliche Abnutzung daher nicht vorgelegen habe.

Die geltend gemachten außergewöhnliche technischen und wirtschaftlichen Abnutzung sei in jenem Zeitraum geltend gemacht worden, in welchem diese Umstände bekannt geworden seien. Nach Ansicht der Beschwerdeführerin seien dafür ausreichende Nachweise vorgelegt worden und würden nicht nur bloße Behauptungen vorliegen.

Die geltend gemachte außergewöhnliche technische und wirtschaftliche Abnutzung möge daher zuerkannt werden.

F) Bareinlagen – Bankeingänge First Data

Zur **Tz. 6 des Berichtes** über die Außenprüfung brachten die Beschwerdeführerin wiederholend vor, dass bereits im Zuge der zuletzt stattgefundenen Außenprüfung für das Jahr 2015 eine Erlöszurechnung von € 10.000,00 vorgenommen worden sei. Ohne nähere Begründung sei daher eine weitere Erhöhung unzulässig. Die Beschwerdeführerin hätten alle Bareingänge ordnungsgemäß erklärt und dies ausreichend erläutert. Die Erlöszurechnung von € 10.576,91 sowie die darauf entfallende Umsatzsteuer von € 1.437,20 sei daher ersatzlos aufzuheben.

Für eine Gewinnerhöhung im Jahr 2017 mit der Begründung, dass insgesamt Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorliegen würden, bestehe kein Raum, da wie oben ausgeführt das Abhalten von ***3***- Seminaren eine Nebentätigkeit im Rahmen der Land- und Forstwirtschaft sei. Der Gewinn aus der Land- Forstwirtschaft sei im Rahmen der LuF PauschalierungsVO zu erfassen. Im Übrigen sei eine Gewinnerhöhung in Form einer Schätzung ohne jegliche Begründung über die Ermittlung des Betrages ohnehin rechtswidrig, da keinerlei Begründung über Umstände, Schätzungsmethode und zugrundeliegende Sachverhaltsannahmen vorgelegt worden seien.

Dazu verfasste der Prüfer am 9. Juni 2020 eine Stellungnahme, in welcher er das Besprechungsprogramm zur Schlussbesprechung mit folgenden Worten zitierte: *„Die LuF-PauschVO ist in den Jahren 2016 und 2017 nicht anwendbar. Die Gewinnermittlung hat mittels vollständiger Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zu erfolgen und erstreckt sich über die Gesamttätigkeit. Über die Jahre 2016 und 2017 wurde trotz mehrmaliger Aufforderung keine vollständige Einnahmen-Ausgaben-Rechnung (über den Bereich der Land- und Forstwirtschaft) vorgelegt. Die Ergebnisse der Seminare in den Jahren 2016 und 2017 wurden jedoch in einer gesonderten Aufstellung dargelegt. Die Betriebsergebnisse des Land- und Forstwirtschaft werden daher gemäß § 184 BAO in den Jahren 2016 und 2017 global mit einem jährlichen Gewinn von € 40.000 geschätzt (Ergebnis im Anhang).“*

Die nicht vollständig zur Verfügung gestellten Aufzeichnungen und Belege (Ausgangs- und Eingangsrechnungen) sei der Grund für die (Voll)Schätzung (Reingewinnsschätzung) im Bereich der Land- und Forstwirtschaft. Trotz mehrmaliger Aufforderungen seien die Beschwerdeführerin nicht bereit gewesen, die notwendigen Unterlagen vorzulegen. Eine zuverlässige Ermittlung des tatsächlichen Betriebsergebnisses sei daher nicht möglich und eine globale und griffweisen Schätzung erforderlich gewesen. Nach der Judikatur belaste das Fehlen einer Begründung des Schätzungsergebnisses bei einer griffweisen Schätzung entgegen der die Behörde grundsätzlich treffenden Begründungspflicht nicht mit Rechtswidrigkeit.

Betreffend der Höhe der Schätzung sei auf den Anhang des Besprechungsprogramm hingewiesen worden. Das Zahlenmaterial aus dem Jahr 2015 habe, ohne Berücksichtigung einer AfA beziehungsweise nach einer vorgenommenen Abgrenzung der Einnahmen nach Leistungserbringung, einen Gewinn von rund € 35.500 ergeben. Da keine zuverlässige Ermittlung des tatsächlichen Betriebsergebnisses im Jahr 2017 möglich gewesen sei, sei eine Reingewinnsschätzung in Höhe von € 40.000,00, auf Basis des Ergebnisse aus dem Jahr 2015 erfolgt.

G) Gewinnerhöhung 2017

Auch hier vertrat die Beschwerdeführerin die Ansicht, dass die Tätigkeit als Seminarveranstalterin in jener als Tierhalter- und Züchterin untergehe und Einkünfte nach der LuF-PauschVO vorlägen, weswegen für die Schätzung kein Raum bleibe, welche ohne Begründung der Umstände, der Schätzungsmethode und der Sachverhaltsannahmen vorgenommen worden sei.

vii) Vorlagebericht

Im auch den Beschwerdeführerin übermittelten und insofern als Vorhalt verwerteten **Bericht über die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht** datiert vom **17. Juni 2020** verwies das Finanzamt hinsichtlich der detaillierten Sachverhaltes auf den Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung und die Niederschrift über die Schlussbesprechung und legte als zusätzliche **Beweismittel** Folgendes vor:

v.a) Beweismittel

A) Bezugskosten eines *3***-Hengstes – Ersatzleistungen:**

- E-Mail des Prüfers vom 23. Juli 2019 mit dem Ersuchen, zu erklären warum für den Hengst nur Bezugskosten verbucht worden seien, Rechnung über einen Ankauf eines ***3***-Hengsts, welcher am 22. Mai 2015 nach Frankfurt geliefert hätte werden sollen (\$ 19.411,44), dazugehörige Zollanmeldung, Rechnung für die Transportkosten des Hengstes vom 29. April

2015, E-Mail des steuerlichen Vertreters der Beschwerdeführerin vom 21. August 2019, in welcher Prüfer mitgeteilt wird, dass bei einem anderen Tier von Frau ***2*** gesundheitliche Probleme aufgetreten seien und die Beschwerdeführerin dies im Sinne der Gewährleistung moniert hätten. Frau ***2*** habe daraufhin an die Beschwerdeführerin ein Ersatztier gratis geliefert. Der von Ihnen angehängte Beleg sei nur die pro forma Rechnung zu dieser Lieferung, welche für Zollzwecke benötigt worden sei.

- E-Mail vom 24. Oktober 2014 in welchen den Beschwerdeführerin als Ausgleich für vorangegangene Schwierigkeiten der fragliche Hengst kostenlos angeboten wird, zwei Fotos des Hengstes um den Versicherungsvertrag für den Transport.

B) Abzugsteuer gemäß § 99 EStG 1988 (Vergütung an einen ausländischen Einkünfteempfänger):

- Auskunftersuchen des Prüfers vom 27. März 2019, in welchen die Beschwerdeführerin aufgefordert wurde, bekanntzugeben, welche Seminare in den Jahren 2015 bis 2018 abgehalten worden seien, wie hoch die Seminareinnahmen und -ausgaben gewesen seien, Teilnehmerlisten und Namen der Vortragenden sowie Seminarprogramme vorzulegen, zeitlichen Ablauf und Inhalt darzulegen, übrige Vortragsunterlagen und so weiter vorzulegen, zu erläutern aus welchen theoretischer und beziehungsweise oder praktischer Teilen die Seminare bestanden hätten, Programme über den zeitlichen Ablauf und deren Inhalt beizubringen, darzustellen, welche landwirtschaftlichen Betriebsmittel in welchem Ausmaß bei Seminaren zum Einsatz gekommen seien, Beweise für die Unterordnung unter den Land- und forstwirtschaftlichen Betrieb zu nennen und eine von der ausländischen Behörde ausgestaltet Ansässigkeitsbescheinigung ***1*** ***2*** für das Jahr 2016 beizubringen.

Aufgrund der Buchhaltungsunterlagen hätte die Beschwerdeführerin in den Jahren 2013 bis 2015 überwiegend gewerbliche Einnahmen (verglichen wurden die Bruttoeinnahmen) erzielt. Es seien vorwiegend die gewerbliche Tätigkeit im Vordergrund gestanden. Nach einer Übergangsphase lägen somit nach Ansicht des Prüfers ab 2016 nun Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor und das anwenden LuF-PasuchVO in den Jahren 2016 und 2017 nicht mehr möglich. Es müsse zumindest eine vollständige Einnahmen-Ausgaben-Rechnung vorgelegt werden.

Es seien weiter das betriebliche Bankkonto offenzulegen, eine vollständige Umsatzliste über den Zeitraum 2015 bis 2018 und sämtliche Eingangs- und Ausgangsrechnung zur Einsichtnahme sowie die Aufstellungen über die jährlichen Einnahmen und Ausgaben der Jahre 2016 und 2017, Tierbestandliste und deren Veränderungen, Kaufverträge über die Verkäufe von Tieren, Verträge über Deckungen sowie ergänzende Nachweise zur vorgenommen Teilwertabschreibung vorzulegen. Es sei zu erklären wie die Beschwerdeführerin zu den

Wertansätzen gekommen sein. Die erhebliche Bareinlagen im Jahr 2015 seien zu erläutern und der Herkunft mit Bankunterlagen nachzuweisen.

- Auskunftersuchen vom 22. Juli 2019, in welchem der Prüfer darstellt, dass im Prüfungszeitraum, Basisseminare veranstaltet worden seien, welche von ***Ges-1*** und ***Ges-2*** ***GesName*** gehalten worden wären. Bei ***27*** habe ***14*** ***15***, bei den Seminaren International Breeders ***3*** Education Teil 1-3 und Birthing habe ***1*** ***2*** sowie bei den ***12***-Seminaren ***16*** ***17*** Vorträge gehalten.

Dies werde von der Beschwerdeführerin als Teil des land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetriebes und deshalb als vollpauschaliert angesehen. Zumindest lägen die Voraussetzungen eines land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetriebes vor, da die Seminare dem Hauptbetrieb, der Tierzucht, dienen würden. Ein eigener Tätigkeitszweck der Seminare sei nicht gegeben, da diese vor allem zur Verkaufsförderung genutzt würden und eine über die Land- und Forstwirtschaft hinausgehende Organisation nicht notwendig sei. Verkäufe würden nur im Zusammenhang mit den Seminaren vorkommen. Die Seminare würden am lebenden Tier abgehalten werden. Wirtschaftliche Unterordnung liege vor, da 2015 bei den Seminaren Umsatzerlöse von € 38.000 bei einem Gesamtumsatz von € 282.000 erzielt worden seien.

Aus Sicht des Prüfers sei diese Argumentation nicht nachvollziehbar und entbehre jeglicher Grundlage. Ein Nebenbetrieb liege mangels Substanz- oder Verarbeitungsbetrieb ebenfalls nicht vor. Vortragstätigkeit gehöre auch nicht zu den land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetrieben, da dies voraussetzen würde, dass diese nach der Verkehrsauffassung in der land- und forstwirtschaftlichen Haupttätigkeit gleichsam aufgehe. Die notwendige wirtschaftliche Unterordnung sei nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen und müsse Ausfluss der land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit auch hinsichtlich ihres Umfangs sein. Es dürfe dafür auch keine über die land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit hinausgehende Organisation nötig sein und müssten die dafür benutzten Gegenstände Teil des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes sein. Dies manifestiere sich einerseits in der Verkehrsauffassung, den gewerberechtlichen Vorschriften und auch im europäischen Gemeinschaftsrecht, wonach nur in jenen Betrieben Rechtsgeschäfte und Vorgänge pauschal berücksichtigt werden sollen, „*die auch von Art. 25 der Richtlinie des Rates vom 13. Juni 1977, Nr. 77/388/EWG. ABI. Nr. L 145 in der jeweils gültigen Fassung erfasst sind.*“ Danach seien entsprechend Anhang B dazu nur Dienstleistungen eines landwirtschaftlichen Erzeugers mithilfe seiner Arbeitskräfte unter möglicher Nutzung der normalen Ausrüstung seines Betriebes, welche üblicherweise zur landwirtschaftlichen Erzeugung beitragen würden, erfasst.

Beim Abhalten von Seminarveranstaltungen sei es notwendig, Aussendungen (Werbung, Einladungen) durchzuführen, Rückfragen zu Inhalten des Seminars zu beantworten, die Anmeldung zu organisieren, Programme zu erstellen, Unterlagen für die Seminare

bereitzustellen, Seminarräumlichkeiten sowie deren Ausstattung und Reinigung zu organisieren, Kontakte mit den Vortragenden herzustellen, die Trainer zu koordinieren, Teilnahmebestätigungen zu versenden, Schulungsunterlagen auszuteilen, technischen Support vor Ort zu leisten, Bestätigungen auszustellen, Unterkünfte und Verpflegung zu organisieren und bereitzustellen, die teilnehmenden laufend zu betreuen, die Abrechnungen und die Zahlungsabwicklung sowie das Inkasso durchzuführen.

Dafür würden von der Beschwerdeführerin Wirtschaftsgüter wie der Seminarraum und dessen Ausstattung genutzt, welche für den laufenden Betrieb eine Landwirtschaft nicht notwendig seien.

Eine wesentliche Auswirkung auf das Gesamtbild habe auch, dass die Vorträge ohne das Wissen der zugekauften Experten nicht hätten durchgeführt werden können.

Der Einsatz der Tiere spiele in diesem Zusammenhang eine untergeordnete Rolle und reiche für einen entsprechenden Bezug zur Land- und Forstwirtschaft nicht aus.

Für Verkaufsveranstaltungen im Rahmen der Seminare biete sich kein Hinweis und würden die Teilnehmer dafür auch keine Kursbeiträge bezahlen.

Der notwendige enge Zusammenhang mit der land- und forstwirtschaftlichen Haupttätigkeit liege daher nicht, sondern ein eigener Tätigkeitszweck, welcher nicht Ausfluss der landwirtschaftlichen Tätigkeit sei, vor. Die ***3***-Seminare seien daher eine eigenständige Tätigkeit, welche in den Jahren 2015 bis 2017 zu Einkünften aus Gewerbebetrieb führen würden.

Für die Behauptung der Beschwerdeführerin, dass aufgrund der Vorträge viele Tierverkäufe möglich gewesen seien, fehle jeder Nachweis und sei dies kein maßgebliches Abgrenzungskriterium.

Gesellschafter einer Personengesellschaft würden nur dann Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erzielen, wenn die gesamte Tätigkeit ausschließlich als land- und forstwirtschaftlich angesehen werden könne. Noch so geringe gewerbliche Tätigkeit, führe zur Gewerblichkeit der gesamten Tätigkeit und sei auch bei der Umsatzsteuer Normalsteuersatz anzuwenden.

In den Jahren 2015 und 2016 würde auch die mangelnde wirtschaftliche Unterordnung eines von der Beschwerdeführerin behaupteten Nebenbetriebes aus der Vortragstätigkeit vorliegen.

2015 hätten die Bruttoeinnahmen aus der land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit rund € 124.900,00, die Erträge aus den Vorträgen rund € 46.200,00 und aus dem Verkauf von ***3***-Handelsware rund € 145.900 ausgemacht. Bei der Handelsware, welche im eigenen

Hofladen angeboten worden sei, wären im erheblichen Ausmaß zugekaufte Produkte verwendet worden.

Lägen mehrere (behauptete) land- und forstwirtschaftliche Nebenbetriebe vor, sei zuerst für jeden einzelnen die Unterordnung unter den Hauptbetrieb und dann auch noch die Unterordnung der Summe der Nebenbetriebe unter den Hauptbetrieb in einem zweiten Schritt zu prüfen. Die Letzte läge jedenfalls nicht vor.

2016 habe die Beschwerdeführerin bei der Gewinnermittlung und Abgabenerklärung die LuF-PauschVO 2015 angewendet. Nach dieser seien Einkünfte aus Nebenerwerb (Nebentätigkeit) nur bei wirtschaftliche Unterordnung der Land- und Forstwirtschaft zuzurechnen. Diese sei nur gegeben, wenn die Einnahmen aus Be- und Verarbeitung insgesamt € 33.000,00 (inklusive Umsatzsteuer) nicht übersteigen und die land- und forstwirtschaftlich genutzte Fläche 5 ha überschreiten würde.

Die Erlöse der Beschwerdeführerin aus dem Abhalten von Vorträgen hätten im Jahr 2016 € 49.454,00 betragen. Die land- und forstwirtschaftlich genutzte Fläche im Eigenbesitz von 2,762 ha und dazu gepachteten von rund 1 ha sei unter der Mindestfläche von 5 ha gelegen und die LuF-PauschVO daher nicht anwendbar. Es liegen daher für die gesamte Tätigkeit der Beschwerdeführerin Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor.

Zu diesen Überlegungen wurde die Beschwerdeführerin vom Prüfer nochmals zur Stellungnahme und zur Übermittlung einer vollständigen Einnahmen-Ausgaben-Rechnung für die Jahre 2016 und 2017 samt Buchungsjournal und Saldenlisten, sämtlicher Buchhaltungsunterlagen samt Eingangs- und Ausgangsrechnungen, der Vorlage bereits angeforderten Unterlagen für das Jahr 2018 und der Umsatzliste eines genau bezeichneten Bankkontos vom 1. Januar 2015 bis 30. November 2015 aufgefordert.

Hinsichtlich der vorgenommenen Abschreibung auf die Tiere im Jahr 2015 wies der Prüfer darauf hin, dass im Rahmen der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung keine Teilwertabschreibung zulässig sei. Die vorgelegte Dokumentation sei unzureichend und würde im Widerspruch zu den Darstellungen auf der Homepage der Beschwerdeführerin stehen.

Die bis zu diesem Zeitpunkt angekündigten Nachreichung der Beschwerdeführerin seien bisher nicht erfolgt.

Nach den Angaben der Beschwerdeführerin würden die bisher ungeklärten hohen Bareinlagen aus veranstalteten Weihnachtsmärkten stammen. Diese würden jedoch die Privateinlagen vom 2. November 2015 beziehungsweise 10. November 2015 in Höhe von € 32.545,00 nicht erklären.

Auf dem betrieblichen Bankkonto der Beschwerdeführerin würden laufend Zahlungseingänge aus bargeldlosen Zahlungsverkehr (Barzahlungsterminal) aufscheinen. Diese Zahlungseingänge

seien über das Privatkonto abgewickelt worden. Es werde um die Vorlage von Unterlagen ersucht, aus denen hervorgeht, ob es sich hierbei um betriebliche Einnahmen handle und wie diese erfasst worden seien.

In fünf Fällen seien bei Seminarerlösen nur Teilzahlungen verbucht worden und in vier Fällen bei Zahlungen an Bankkonto sei keine Rechnung aufzufinden. Einem Basisseminaren des Jahres 2015 viele die Verbuchung der Rechnungen mit den Nummern 22 bis 24. Für Basisseminare der Jahre 2016 und 2017 seien keine Einnahmen verzeichnet, obwohl diese abgehalten worden seien. Um Stellungnahme werde ersucht.

C) Abhalten von *3***-Seminaren:**

- Ein Auszug aus der Homepage der Beschwerdeführerin („Über uns“), in welchen neben einem Foto, das einen weitläufigen Raum mit Verkaufstisch, mehreren Regalen, Ständern und Schaufensterpuppe gesehen werden kann, der Text: *„Wir haben den ehemaligen Kuhstall in einen Seminarbereich und eine tolle ***3***boutique umgebaut circa 140 m²“* wiedergegeben wird. Dort erläutern die Beschwerdeführer auch, dass der Hof aus dem Jahr 1811 stamme, durch viele Hände gegangen, von der Beschwerdeführerin 2002 gemeinsam mit einem Hektar Grund erworben worden sei und die Beschwerdeführerin seither die aufwändige Restauration begonnen habe.

Weiter findet sich an dieser Stelle der Webseite die Ausführung, dass Ehegatten welche die Beschwerdeführerin bilden, ursprünglich aus den „Finanzbereich“ gekommen seien und nach Tieren gesucht hätten, welche Spaß machen würden und nicht geschlachtet werden müssten. Sie würden nun eine hochwertige ***3*** Zucht betreiben und 10 Hektar bewirtschaften, um ausreichend Futter für die Tiere zu haben. Sie würden zahlreiche hochkarätige Kurse mit internationalen Vortragenden veranstalten. 2012 hätten sie einen Stall für die damals 39 Tiere errichtet 2023 seines bereits 68 Tiere gewesen und würden auch noch deren Fohlen Platz finden.

- Umsatzlisten der Zahlungen der Kunden der Seminare und der Zahlungen an die Gastvortragenden, Rechnungen zu den Vorträgen von ***1*** ***2***, eine Liste der Ausgangsrechnungen der Beschwerdeführerin für das Jahr 2016, eine Rechnung des Vortragenden ***14*** ***15***, ein Werbefolder der Beschwerdeführer, in welchem ihre Leistungen mit den Worten beworben werden: *„Verkaufstiere, Deckservice, Einsteigeseminare, Fortgeschrittenenseminare, Einzelseminare, Geburtenkurs mit praktischen Teil, zertifizierte Tierbewertungskurse, Tierarztfortbildung durch und von Tierärzten aus den USA, Züchterfortbildung im medizinischen Bereich, Halftertraining, Hofführungen für Senioren,, Tier Liebhaber, Volksschulen, Kindergeburtstage Kindergruppe mit Beeinträchtigung“*, ein Auszug aus dem Webarchiv (web.archive.org) zum Datum 11. Juni 2016, aus welchem die damals angekündigten beziehungsweise abgehaltenen Seminare im Überblick ersichtlich sind

(7.10.2016 ***14*** ***15*** in Österreich Kurs II, 18.9.2016 Grundlagenseminar September 2016, 30.7.2016 ***16*** ***17*** kommt zu einzigartigen ***12***seminar, 24.4.2016 die ersten Fohlen sind da, 28.2.2016 Show ***18*** erfolgreich, 31.12.2015 Schertour 2016, 31.12.2015 Show ***19*** tolles Ergebnis, 19.12.2015 Weihnachtsmarkt 2015 Danke, 8.12.2015 Weihnachtsmärkte besucht uns, 9.7.2015 Besuch ***20***, 28.6.2015 Frühling und Fohlen 2015, 20.5.2015 ***14*** Kurs nun ausgebucht - Warteliste, 30.3.2015 Show 2015, 29.3.2015 Grundlagenseminar, 15.12.2014 Weihnachtsmarkt - Danke, 14.12.2014 Adventmärkte 2014, 12.12.2014 unser Weihnachtsmarkt, 9.11.2014, ***9*** Sohn ***21*** ***22***, 5.10.2014 Grundlagenkurs, 12.9.2014 Seminar mit Tierärztin aus USA, 3.8.2014 Hofladen geöffnet, 4.7.2014 Fohlen Saison 2014, 1.6.2014 Grundlagenkurs Nummer II, 28.4.2014 Ostermarkt - danke an alle Besucher, 27.4.2014 Show ***23*** Ergebnisse, 13.4.2014 Bericht in Hallo ***24***, 12.4.2014 Grundlagenseminar, 6.4.2014 Ostermarkt, 23.3.2014 Zeitungsbericht über uns, 22.3.2014 ***3*** Show in ***23***/**25***, 13.1.2014 Auktion ***26*** Tochter in Las Vegas, 24.12.2013 Fröhliche Weihnachten, 30.11.2013 Weihnachtsmarkt, 13.11.2013 toller Schall einer Kundin, 2.9.2013 Fohlen 2013, 24.7.2013 Seminar mit ***1*** ***2***, 29.6.2013 Neue Galerie, 4.5.2013 Tierbewertungsausstellung mit ***1*** ***2***.

- Programm eines Grundlagenseminars zum 18. September 2016 mit folgenden Themen: Grunddaten ***3***, artgerechte Haltung, Stalllayout, Handling, medizinische Versorgung, Geburt und Versorgung von Stute und Fohlen, Fütterung und Pflege, praktische Arbeiten mit den Tieren (Bodyscore, Kontrolle Zähne, Zehennagelschneiden, Halftern und Führen), Unterlagen, Kaffee, Mittagssnack, Getränke inklusive.

- Programm des Seminars „Bewerten wie ein Richter“ (30. und 31. Juli 2016): Fortschrittliche Techniken zur ***12***beurteilung (viele Vliesbeurteilungen), Bewertung von Tieren von Kopf bis Fuß, Analyse, wie die einzelnen Merkmale ineinandergreifen, Marketing, ***12***vorbereitung für die Vliesshow und die ***12***mühle.

- Programm des Seminars ***27*** (drei Tageskurs vom 7. bis 9. Oktober 2016): Was der Begriff bedeutet, Vertrauen schaffen, das Verhalten der Tiere richtig verstehen, die Grundlagen der Balance, Herdenverhalten, Angstreaktionen kennen, richtiges Treiben, den passenden Halfter und dessen magische Wirkung verstehen, Kommunikation mit unseren ***3*** und Lamas durch „Ttouch“ und körperliche Arbeit am Tier, stressfreies Schneiden der Fußnägel, Organisation des Schertages Tipps und Tricks (Handschr), Medizinische Versorgung und Tierarztunterstützung, Optimierung der Farm, Arbeiten mit den Jungtieren Vertrauens- und respektvoll, Anwendung der ***27***, Praktische Übungen

- Auszug aus der Homepage der Beschwerdeführerin zum Thema „Verkauf“ im Jahr 2016, in welchem darauf hingewiesen wird, dass die Beschwerdeführerin junge Deckhengste, trächtige Stuten und Fohlen bei Fuß verkaufe (im diesem Jahr seien 18 Fohlen dazugekommen). Es

werde vor dem Kauf von billigen Tieren ohne Papiere und Gesundheitszeugnis gewarnt. Die Wolle werde in einer ***12***mühle, an welcher die Gesellschafter der Beschwerdeführerin beteiligt seien, verarbeitet.

- Ausgangsrechnungen an Seminarbesucher aus den Jahren 2013 und 2014.
- Auszug aus der Homepage der Beschwerdeführerin, in welchem ein weiteres Seminar von ***14*** ***15*** im Oktober 2016 angekündigt wird (Fortgeschrittenenkurs ***27***, Laufen der Tiere am Halfter)
- Auszug aus der Homepage der Beschwerdeführerin, in welchem ein Seminar mit ***16*** ***17*** im Jahr 2016 angekündigt wird (Intensivseminar ***12***).
- Auszug aus der Homepage der Beschwerdeführerin, in welchem ein letzter freier Platz beim Tierbewertungskurs 2016 mit ***1*** ***2*** im Jahr 2016 beworben wird, samt Programm. Ziel sei eine fundierte , abgeschlossene Ausbildung als Tierbewerter/in mit Zertifikat von ***1*** ***2***.
- Programm eines Sommersymposiums zur Bewertung der Tiere im Jahr 2016.
- Beschreibung der Qualifikation und des Berufsweges von ***16*** ***17***.
- Beschreibung eines amerikanischen Künstlers mit dem Bild eines ***3***.
- Programm eines Seminars mit ***14*** ***15*** im Oktober 2016.
- Agenda für ein ***3***-Seminar im April 2014 in Deutsch und Englisch.
- Programm eines Grundlagenseminars mit den Gesellschaftern der Beschwerdeführerin.
- Ankündigung eines Grundlagenseminars im September 2019
- Ankündigung eines Geburtenseminars mit ***5*** (Tierärztin; drittes Seminar mit dieser Vortragenden.
- Agenda für ein ***3***-Seminar im April 2019 in Deutsch und Englisch. Der Kurs mit der Möglichkeit mitgebrachte Tiere von ***5*** und einem weiteren Tierarzt untersuchen zu lassen.
- Ausdruck aus der Homepage ***3*** Association Austria, einem Verein mit Sitz an der Adresse der Beschwerdeführerin, mit dem Gesellschafter der Beschwerdeführerin als Obmann, in welchem ein Grundlagenseminar zur Haltung von ***3*** im Jahr 2018 angekündigt wird.
- Ankündigung auf der Homepage der ***3*** Association Austria, dass die Beschwerdeführer ein Grundlagenseminar im Jahr 2018 abhalten würden.

- Auszug aus der Homepage des ***3***-Zuchtverbandes über die dort angebotenen Ausbildungswege zum ***3***halter und Züchter.
- Auszug aus der Homepage der Beschwerdeführerin aus dem Jahr 2018, in welchem erklärt wird, dass der Tierbestand zwischen 50 und 70 Tieren liege und 2017 18 Fohlen geboren worden seien.
- Auszug aus der Homepage der Beschwerdeführerin aus dem Jahr 2018 über die Geschichte des Aufbaus des Hofes der Beschwerdeführerin mit elf Fotos der Seminar- und Verkaufsräume im umgebauten ehemaligen Kuhstall.
- Auszug aus der Homepage der Beschwerdeführerin aus dem Jahr 2018 mit der Beschreibung des neu erbauten Stalls samt Fotos.
- Auszug aus der Homepage der Beschwerdeführerin aus dem Jahr 2018 mit der Darstellung eines Grundlagenseminars im September 2018, samt Programm
- Auszug aus der Homepage der Beschwerdeführerin aus dem Jahr 2018 mit der Ankündigung eines zwölf-tägigen dreiteiligen Intensivseminars mit ***1*** ***2***, samt Auszug aus dem Programm.
- Auszug aus der Homepage der Beschwerdeführerin aus dem Jahr 2018 mit der (äußerst positiven Beschreibung) der Deckhengste der Beschwerdeführerin.
- Auszug aus der Homepage der Beschwerdeführerin aus dem Jahr 2018 mit der ebenso positiven Beschreibung der Zuchtstuten.
- Auszug aus der Homepage der Beschwerdeführerin aus dem Jahr 2018 zum Thema Tierverkauf. Es würden 2018 20 Fohlen erwartet und Hengste aus dem Jahr 2017 (***28*** ***30*** Sohn, ***31*** ***30*** Sohn, ***32*** ***26*** Sohn, ***33*** ***11*** Sohn) verkauft. Es werde vor dem Kauf von billigen Tieren gewarnt.
- Auszug aus der Homepage der Beschwerdeführerin aus dem Jahr 2018 mit dem Impressum.
- Auszug aus der Homepage der Beschwerdeführerin aus dem Jahr 2018 mit Fotos von Tieren.
- Ankündigung und Programm eines Grundlagenseminars im März 2019.
- Ankündigung eines Seminars mit ***5*** im März 2019.
- Folder zum Adventmarkt 2018
- Auszug aus der Homepage der Beschwerdeführerin aus dem Jahr 2019 zum Thema Tierverkauf. Es würden 2019 17 Fohlen erwartet und hätten folgende Tiere aus dem Bestand erworben werden können: Hengste aus dem Jahr 2016 (Hengste Jahrgang 2016 ***9***'s

56 [verkauft], ***59*** ***49***), 2017 (***28*** ***50*** Sohn [verkauft], ***31*** ***50*** Sohn [verkauft], ***57*** ***26*** Sohn, ***58*** ***11*** Sohn [verkauft]), 2018 (***34*** Sohn X ***35***, ***36*** X ***37***, ***38*** X ***39***, ***40*** X ***41***, ***42*** X ***43***, ***44*** X ***45***, ***46*** ***26*** X ***47***). Es werde vor dem Kauf von billigen Tieren gewarnt.

- Auszug aus der Homepage der Beschwerdeführerin aus dem Jahr 2019 mit der (äußerst positiven Beschreibung) der Deckhengste der Beschwerdeführerin.
- Auszug aus der Homepage der Beschwerdeführerin aus dem Jahr 2019 mit der ebenso positiven Beschreibung der Zuchtstuten.
- Detaillierte äußerst positive Beschreibung des Hengstes ***9*** auf der Homepage der Beschwerdeführerin im Jahr 2019 samt gewonnener Preise.
- Detaillierte äußerst positive Beschreibung des Hengstes ***26*** auf der Homepage der Beschwerdeführerin im Jahr 2019 samt gewonnener Preise.
- Detaillierte äußerst positive Beschreibung des Hengstes ***11*** auf der Homepage der Beschwerdeführerin im Jahr 2019 samt gewonnener Preise.
- Detaillierte äußerst positive Beschreibung des Hengstes ***10*** auf der Homepage der Beschwerdeführerin im Jahr 2019 samt gewonnener Preise.
- Detaillierte positive Beschreibung des Hengstes ***48*** auf der Homepage der Beschwerdeführerin im Jahr 2019.
- Detaillierte positive Beschreibung des Hengstes ***49*** auf der Homepage der Beschwerdeführerin im Jahr 2019.
- Detaillierte positive Beschreibung des Hengstes ***50*** auf der Homepage der Beschwerdeführerin im Jahr 2019.
- Detaillierte positive Beschreibung der Stute ***51*** auf der Homepage der Beschwerdeführerin im Jahr 2019.
- Fotos der Stute ***52*** ohne nähere Beschreibung auf der Homepage der Beschwerdeführerin.

D) Umsatzsteuer im Prüfungs- und Nachschauzeitraum

(Dazu wurden keine weiteren getrennten Unterlagen vorgelegt; siehe oben)

E) Außergewöhnliche wirtschaftliche Abnutzung

- Darstellung der Entwicklung des Anlagevermögens vom 1. Januar 2015 bis 31. Dezember 2015 nach Konten gegliedert, bei welchen hinsichtlich der strittigen Tiere ein AfA von 10 % im Jahr 2015 vorgenommen wurde.

- Am 26. März 2019 auf Ersuchen des Prüfers vom steuerlichen Vertreter der Beschwerdeführerin übermittelte Darstellung der „*Abschreibung und Teilwertabschreibung Tiere*“ 2015.

Dabei wurde die Stute ***4*** von € 11.655 auf € 0,01 („*Tier zur Zucht nicht geeignet*“), die Stute ***6*** von € 14.265,00 auf € 5.000,00 („*wird nur schwer trächtig*“), die Stute ***7*** von € 4.500,00 auf € 0,01 („*Tier zur Zucht nicht geeignet*“), die Stute ***8*** von € 2.250,00 auf € 0,01 („*Tier zur Zucht nicht geeignet*“), der Hengst ***9*** von € 46.827,56 auf € 28.000,00, der Hengst ***10*** von € 21.538,00 auf € 10.000,00 abgeschrieben.

F) Bareinlagen – Bankeingänge First Data

Diesbezüglich verwies das Finanzamt auf die Beantwortung der Auskunftersuchen, wie im Besprechungsprogramm zur Schlussbesprechung dargestellt.

G) Gewinnerhöhung 2017

Dazu verfasste der Prüfer am 9. Juni 2020 eine Stellungnahme, in welcher er das Besprechungsprogramm zur Schlussbesprechung mit folgenden Worten zitierte: „*Die LuF-PauschVO ist in den Jahren 2016 und 2017 nicht anwendbar. Die Gewinnermittlung hat mittels vollständiger Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zu erfolgen und erstreckt sich über die Gesamttätigkeit. Über die Jahre 2016 und 2017 wurde trotz mehrmaliger Aufforderung keine vollständige Einnahmen-Ausgaben-Rechnung (über den Bereich der Land- und Forstwirtschaft) vorgelegt. Die Ergebnisse der Seminare in den Jahren 2016 und 2017 wurden jedoch in einer gesonderten Aufstellung dargelegt. Die Betriebsergebnisse des Land- und Forstwirtschaft werden daher gemäß § 184 BAO in den Jahren 2016 und 2017 global mit einem jährlichen Gewinn von € 40.000 geschätzt (Ergebnis im Anhang).*“

Die nicht vollständig zur Verfügung gestellten Aufzeichnungen und Belege (Ausgangs- und Eingangsrechnungen) sei der Grund für die (Voll)Schätzung (Reingewinnschätzung) im Bereich der Land- und Forstwirtschaft. Trotz mehrmaliger Aufforderungen seien die Beschwerdeführerin nicht bereit gewesen, die notwendigen Unterlagen vorzulegen. Eine zuverlässige Ermittlung des tatsächlichen Betriebsergebnisses sei daher nicht möglich und eine globale und griffweisen Schätzung erforderlich gewesen. Nach der Judikatur belaste das Fehlen einer Begründung des Schätzungsergebnisses bei einer griffweisen Schätzung entgegen der die Behörde grundsätzlich treffenden Begründungspflicht nicht mit Rechtswidrigkeit.

Betreffend der Höhe der Schätzung sei auf den Anhang des Besprechungsprogramm hingewiesen worden. Das Zahlenmaterial aus dem Jahr 2015 habe, ohne Berücksichtigung einer AfA beziehungsweise nach einer vorgenommenen Abgrenzung der Einnahmen nach Leistungserbringung, einen Gewinn von rund € 35.500 ergeben. Da keine zuverlässige Ermittlung des tatsächlichen Betriebsergebnisses im Jahr 2017 möglich gewesen sei, sei eine Reingewinnschätzung in Höhe von € 40.000,00, auf Basis des Ergebnisse aus dem Jahr erfolgt.

v.b) Inhaltliche Stellungnahme des Finanzamtes

Die Beschwerdeführerin habe zu den beschwerdegegenständlichen Bescheiden zwei (wortgleiche) Vorlageanträge eingebracht. Der erste datiere vom 12. Mai 2020, eingebracht am 14. Mai 2020 und sei bereits vor Zustellung der gesonderten Begründung und der Haftungsbescheide eingelangt. Ein Vorlageantrag setzte unabdingbar eine Beschwerdeentscheidung voraus. Das Finanzamt beantrage daher die Zurückweisung dieses Vorlageantrages.

Hinsichtlich des Vorlageantrages datiert vom 22. Mai 2020, eingebracht am 25. Mai 2020, verweise das Finanzamt grundsätzlich auf die gesonderte Begründung der Beschwerdeentscheidungen und das Ergebnis der Außenprüfung. Hinsichtlich des Vorbringens, dass die Gewinnerhöhung im Schätzungsweg im Jahr 2017 ohne Begründung erfolgt sei, werde auf die Stellungnahme des Betriebsprüfers vom 09. Juni 2020 hingewiesen.

Die Beschwerden gegen die Festsetzung der Umsatzsteuer für die Zeiträume 02 bis 12/2018, sowie 01 bis 09/2018 seien mit Beschwerdeentscheidung abgewiesen worden. Da dazu keine Fristverlängerungsanträge gestellt worden seien, beantrage das Finanzamt diese Beschwerden als verspätet zurückzuweisen.

Die Beschwerden gegen die Umsatzsteuerbescheide 2015 bis 2017, die Bescheide über die Feststellung von Einkünften nach § 188 BAO für die Jahre 2015 bis 2017, sowie die Haftungsbescheide 2015 und 2016 mögen abgewiesen werden.

Zu diesem Vorlagebericht hat die Beschwerdeführerin keine Stellungnahme abgegeben.

viii) Erörterungstermin am 26. März 2026

Einleitend verzichteten die Beschwerdeführerin auf das Abhalten einer mündlichen Verhandlung im Sinne des § 274 Abs. 1 BAO und die belangte Behörde stimmte dem im Sinne des § 274 Abs. 1 Z 2 BAO zu.

In Hinblick auf die fehlenden Fristverlängerungsansuchen zu den Bescheiden über die Festsetzung von Umsatzsteuer für die Monate 02-12/2018 und FSU 01-09/2019 durchsuchte

der erschienene steuerliche Vertreter der Beschwerdeführer seine Unterlagen. Derartige habe es nach neuerlicher Beteuerung des Vertreters der belangten Behörde nicht gegeben.

A) Bezugskosten eines *3***-Hengstes – Ersatzleistungen**

Zum Erwerb von ***55*** ***53*** ***54*** erklärte der der Vertreter der Beschwerdeführerin, dass die Zahlung von erworbenen ***3*** von Frau ***1*** ***2*** immer bei Lieferung in Frankfurt erfolgt sei. Es habe daher im Jahr 2014 noch keine Zahlung für den Erwerb der in der Quarantänefrist erkrankten ***3*** gegeben.

55 ***53*** ***54*** sei eine Ersatzleistung für Schwierigkeiten gewesen, die im Zusammenhang mit der Lieferung von mehreren Tieren im Jahr 2014 aufgetreten seien.

Von diesem damals (im Jahr 2014) vereinbarten Paket sei ein Tier wegen Krankheit nicht geliefert und auch nicht bezahlt worden. Als Ausgleich für die entstandenen Schwierigkeiten sei der Hengst ***55*** ***53*** ***54*** kostenlos im Jahr 2015 der Beschwerdeführerin zur Verfügung gestellt worden.

Zur Frage der steuerlichen Erfassung dieses Zuganges wurde von beiden Parteien ihre Rechtsposition wie im bisherigen Vorbringen erneut vertreten.

Dabei betonte der Vertreter der Beschwerdeführerin in diesem Zusammenhang das Argument der notwendigen Totalgewinngleichheit zwischen Einnahmen-Ausgaben-Rechnung und Buchführung.

B) Abzugsteuer gemäß § 99 EStG 1988

Dazu führte der Zustellbevollmächtigte und Gesellschafter der Beschwerdeführerin aus, dass Frau ***2*** am Hof der Beschwerdeführerin keine fixe Anlagen für das Halten ihrer Vorträge zur Verfügung gestanden seien, sondern je nach Vortrag die Gebäude und Anlagen wie zum Beispiel der Hofladen (und gleichzeitig Seminarraum) benutzt worden seien.

Dazu konzidierte der Vertreter der belangten Behörde, dass auch in Hinblick auf das Erkenntnis des VwGH 9. Oktober 2024, Ra 2023/15/0066 es nicht unwahrscheinlich sei, dass Frau ***2*** als in den USA als ansässig im Sinne des Art. 14 DBA USA angesehen werden könne.

Für die Flüge von den USA zu den Vorträgen habe Frau ***2*** die Kosten von vornherein selbst getragen und seien ihr diese später von der Beschwerdeführerin zusammen mit der Entlohnung für die Vorträge ersetzt worden. Nach der Ansicht des Vertreters der Beschwerdeführerin seien diese daher für die Beschwerdeführerin materiell Durchlaufposten

ohne Auswirkung auf die Höhe der bezahlten Honorare, weswegen eine Ansässigkeitsbestätigung nicht notwendig wäre.

Der steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin wiederholte im Übrigen das bisherige Vorbringen der Beschwerdeführerin, dass eine entsprechende Bestätigung des IRS wegen unterschiedlicher Rechtsauffassung der beteiligten Finanzverwaltungen zu den Flugkosten nicht ausgestellt worden sei.

Der Vertreter der belangten Behörde betonte die bisherige Ansicht der belangten Behörde, dass zur Bemessungsgrundlage nach § 99 EStG 1988 alle Einnahmen, auch die Flugkosten, zählen würden.

Der Vertreter der Beschwerdeführerin betonte hingegen, dass die Glaubhaftmachung der Ansässigkeit nicht mit den Anforderungen nach § 99 EStG 1988 vermischt werden dürfe. Das eine diene der Feststellung, auf welche Weise die Abkommensvorschriften anzuwenden seien, das andere der Feststellung der Bemessungsgrundlage.

C) Abhalten von *3***-Seminaren**

Der Vertreter der Beschwerdeführerin brachte in Hinblick auf die Frage, ob ein land- und forstwirtschaftlicher Nebenbetrieb für das Abhalten von Seminaren zur ***3*** Zucht und Pflege vorliege erneut vor, dass es sich gezeigt habe, dass aus den Seminaren tatsächlich Deckungen und Verkäufe von ***3*** entstanden seien und diese Seminare insofern als Werbung für den land- und forstwirtschaftlichen Kernbetrieb gedient hätten. Entsprechende Unterlagen über die Verkäufe aufgrund der Seminare würden vorgelegt.

Diese Aufzeichnungen wurden nicht einmal alle Umsätze, die sich aus den Seminaren ergeben hätten, abdecken.

Es habe sich gezeigt, dass seitdem Einstellen der Seminare der Verkauf von Tieren und die Möglichkeit von Deckungen zurückgegangen seien. Seit der Außenprüfung beziehungsweise der Coronazeit würden keine Seminare mehr abgehalten und hätte sich der Umsatz im letzten Jahr auf zwei Deckungen und dem Verkauf von drei Wallachen beschränkt, sodass die Umsätze defacto um 99 % gesunken wären.

Der Gesellschafter und bei der belangten Behörde Zustellbevollmächtigte erläutert, dass die Seminare der Beschwerdeführerin in der Anfangszeit der Mode der ***3***-Haltung den Züchtern in Österreich erstmals mit Hilfe von Frau ***2*** wertvolle Tiere von minderwertigen zu unterscheiden ermöglichten. Die Geburtsseminare hätten eine Wissenslücke selbst bei Veterinärmedizinerinnen gefüllt, sodass die von der Beschwerdeführerin gehaltenen Seminare in der Regel dazu geführt hätten, dass Deckungen von der Beschwerdeführerin gekauft worden seien, wenn die bei den Seminaren vorgezeigten Tieren als

wertvoll dargestellt worden wären, beziehungsweise, dass solche Tiere von den Seminarteilnehmern gekauft worden seien.

Die Seminare selbst hätten, wenn man die dafür aufgewendeten Kosten dem Vortragenden berücksichtigt, kaum Erträge gebracht.

Auf Vorhalt durch den Vertreter der belangten Behörde stimmte der Gesellschafter der Beschwerdeführerin zu, dass auch 2024 noch mindestens ein Basisseminar angekündigt worden sei. Daran, wann das letzte Seminar gehalten worden sei, könne er sich nicht erinnern.

Der Vertreter der belangten Behörde gestand nach Verweis auf das bisherige Parteivorbringen insbesondere jenes zur wirtschaftlichen Unterordnung zu, dass die Seminare einen gewissen Werbeeffect gehabt hätten, dies aber nicht die Zugehörigkeit zum land- und forstwirtschaftlichen Betrieb erzwingen.

D) Umsatzsteuer im Prüfungs- und Nachschauzeitraum

(Dazu wurde kein getrenntes Vorbringen erstattet.)

E) Außergewöhnliche wirtschaftliche Abnutzung

In diesem Punkt erklärten die die Verfahrensparteien übereinstimmend, dass die wesentlichen Argumente bereits schriftlich vorliegen würden und verweisen auf diese.

F) Bareinlagen- Bankeingänge First Data

Auch in diesem Punkt erklärten die die Verfahrensparteien übereinstimmend, dass die wesentlichen Argumente bereits schriftlich vorliegen würden und verweisen auf diese.

G) Gewinnerhöhung 2017

Der Vertreter der Beschwerdeführerin erwähnte, dass er dem Prüfer für die Schätzung der Einkünfte Ein- und Ausgangsrechnungen angeboten habe, diese aber dieses nicht angenommen worden seien.

Dem entgegnete Vertreter der belangten Behörde, dass es nicht Aufgabe des Prüfers sei die Buchführung der Beschwerdeführerin zu übernehmen.

Der Vertreter der Beschwerdeführerin gab auf Nachfrage an, diese Unterlagen derzeit nicht bei sich zu haben und sie auch nicht vorlegen zu können.

Nach Durchsicht seiner elektronischen Unterlagen für ein Fristverlängerungsansuchen betreffend die Festsetzung der Umsatzsteuer für die Monate 02-12/2018 und 01-09/2019 gab

der steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin an, solche nicht finden zu können, überlegte aber, ob eventuell eine Wiederaufnahme der Verfahren möglich sein könnte.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

(1) Verfahrensrechtlicher Teil:

1. Verspätung der Beschwerden betreffend die Beschwerden zu den Bescheiden über Festsetzung Umsatzsteuer für die Monate 02-12/2018 und 01-09/2019

Unter Verweis auf das Ergebnis der Außenprüfung erstellte das Finanzamt die mit 2. Dezember 2019 datierten Bescheide über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO 2015, 2016, 2017, die Umsatzsteuerbescheide 2015, 2016, 2017, die Bescheide über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 01-09/2019, beziehungsweise 02-12/2018 und zuvor am 27. November 2019 die Haftungsbescheide für die Einbehaltung und Abfuhr der Steuerabzugsbeträge gemäß § 99 EStG 1988 (2015: € 5.508,22, 2016 € 8.517,42), welche alle im Weg der Poststraße erstellt und versendet wurden.

Am 18. Dezember 2019 stellte die Beschwerdeführerin elektronisch im Weg des FinanzOnline jeweils getrennt, die Anträge, die Beschwerdefrist für die Haftungsbescheide für die Einbehaltung und Abfuhr der Steuerabzugsbeträge gemäß § 99 EStG 1988, die Bescheide betreffend Feststellung von Einkünften 2015, 2016 und 2017, Umsatzsteuer 2015, 2016 und 2017 bis 29. Februar 2020 zu verlängern.

Betreffend die Bescheide über die Festsetzung von Umsatzsteuer für die Monate Februar bis Dezember 2018 sowie Januar bis September 2019 ist kein entsprechender Fristverlängerungsantrag beim Finanzamt eingelangt.

Davon ausgehend, dass alle am 2. Dezember 2019 erstellten Bescheide gemeinsam verschickt wurden, wozu auch die Beschwerden zu den Bescheiden über Festsetzung Umsatzsteuer für die Monate 02-12/2018 und 01-09/2019 gehören, wurden diese alle gemeinsam zugestellt.

Versehentlich wurden jedoch am 18. Dezember 2019 von der Beschwerdeführerin für die Beschwerden zu den Bescheiden über Festsetzung Umsatzsteuer für die Monate 02-12/2018 und 01-09/2019 von der Beschwerdeführerin keine Fristverlängerungsanträge gestellt.

Die entsprechenden Beschwerden sind, auch zu den Bescheiden über Festsetzung Umsatzsteuer für die Monate 02-12/2018 und 01-09/2019, am 13. Januar 2020 mit Telefax und daher für die letztgenannten nicht innerhalb eines Monats nach der Zustellung eingebracht worden.

2. Mehrfaches Einbringen der Vorlageanträge hinsichtlich der verfahrensgegenständlichen Beschwerden

Die Beschwerdeentscheidungen hinsichtlich der beschwerdegegenständlichen Bescheide wurden am 8. Mai 2020 von der belangten Behörde erstellt und aufgeteilt auf zwei RSb-Briefe am 13. Mai 2015 an der Abgabestelle hinterlassen, nachdem die anwesende Gesellschafterin der Beschwerdeführerin und Ehefrau des für Schriftstücke der belangten Behörde Zustellbevollmächtigten anderen Gesellschafters die Annahme verweigert hatte.

In diesen Bescheiden wurde jeweils eine zusätzliche gesonderte Begründung angekündigt. Die Annahme des entsprechenden RSb-Briefes hat der für Schreiben der belangten Behörde zustellbevollmächtigte Gesellschafter der Beschwerdeführerin an der Abgabestelle am 22. Mai 2020 verweigert und wurde auch dieser RSb-Brief vom Zusteller dort zurückgelassen.

Zwei wortgleiche oben dargestellte Anträge auf Vorlage der Beschwerden an das Bundesfinanzgericht nach § 264 BAO wurden vom steuerlichen Vertreter der Beschwerdeführerin am 12. und 22. Mai 2020 verfasst und das erste mit Telefax am 12. Mai 2020 und das zweite mit Telefax am 25. Mai 2020 an die belangte Behörde übermittelt.

(2) Materiellrechtlicher Teil:

A) Bezugskosten eines *3***-Hengstes – Ersatzleistungen**

Anders als im Bericht über die Außenprüfung dargestellt, hat die Beschwerdeführerin den Hengst ***55*** ***53*** ***54*** nicht für ein anderes Tier, welches im Jahr 2014 gesundheitliche Probleme hatte, im Jahr 2015 als Schadenersatz erhalten.

Die Beschwerdeführerin hat auch für das schon vor dem Transport nach Europa in Kanada erkrankte Tier 2014 keine Zahlungen geleistet, da die Zahlungen an Frau ***1*** ***2*** immer erst bei Lieferung nach Frankfurt erfolgt sind. Die Beschwerdeführerin hat also für die bestellte erkrankte Stute und deren Fohlen niemals eine Zahlung geleistet und ist dieses Tier in Kanada von der Eigentümerin an einen Dritten verkauft worden.

Für die durch diesen Vorgang entstandenen Unannehmlichkeiten hat Frau ***1*** ***2*** der Beschwerdeführerin den Hengst ***55*** ***53*** ***54*** im Jahr 2015 der Beschwerdeführerin unentgeltlich überlassen und wurde dieses Tier auch an die Beschwerdeführerin geliefert.

Den für die Verzollung angegebenen Wert des Tieres von CAD 17.982,10 hat die Beschwerdeführerin nicht als Kaufpreis entrichtet.

Jedoch hat die Beschwerdeführerin das Tier ins Anlageverzeichnis aufgenommen (€ 14.705,63) ohne, dass ihr, abgesehen von den Transportkosten, Anschaffungskosten entstanden sind.

Es kann vermutet werden, dass die Großzügigkeit von Frau ***1*** ***2*** auf das beabsichtigte Fortführen der für sie ertragreichen Geschäftsbeziehung mit der Beschwerdeführerin, für welche sie ja auch als Vortragende tätig gewesen ist, zurückgeführt werden kann, wobei diese dazu ausführt: „*Contractually I don't have to do this, but I value you as clients and want success ahead for everyone.*“

B) Abzugsteuer gemäß § 99 EStG 1988

Die Beschwerdeführerin hat, seit sie begonnen hat Seminare anzubieten, wobei die Grundlagenseminare jeweils von den Gesellschaftern der Beschwerdeführerin selbst gehalten wurden, auch externe Vortragende in die Seminare für Fortgeschrittene einbezogen.

Dabei wurde die Organisation der jeweiligen Seminare, wie deren Ankündigung, der entsprechende Auftritt im Internet, die Anmeldung und Verwaltung der Anmeldungen und allenfalls die Organisation der Unterkünfte für die Teilnehmer, die Vorbereitung der Seminarräumlichkeiten und Unterlagen, die Betreuung der Teilnehmer während der Seminare, die Übersetzung fremdsprachiger Vorträge und das Bereitstellen der entsprechenden Unterlagen und der Übersetzung und gelegentlich auch die Organisation von Speisen und Getränken für die Seminarteilnehmer, die Abrechnung der Einnahmen und die Verwaltung der Aufwendungen für die externen Vortragenden von den Gesellschaftern der Beschwerdeführerin übernommen. Gleiches gilt für das Inkasso und fortlaufenden Kundenkontakt.

Die externen Vortragenden hatten keine eigene Räumlichkeiten oder andere Struktur, welche sie für die Vorbereitung und das Abhalten der Vorträge hätten nutzen können, sondern waren in ihrer Tätigkeit allein auf den Vortrag ihres Fachwissens beschränkt, wobei sie die von der Beschwerdeführerin zur Verfügung gestellten Mittel nutzten.

Zwei dieser Vortragenden haben die Tatsache, dass sie in den USA ansässig sind, mit selbst verfassten Schriftstücken bestätigt. ***16*** ***17*** stellte mit einem am 31. Dezember 2016 verfassten Schreiben zur Steuerentlastung an der Quelle klar, dass er in diesem Jahr USD 4.430,00, für Vorträge auf eigene Rechnung erhalten habe, keine dauerhafte Wohnung in Österreich besitze, sein Wohnsitz an einer Adresse in den USA liege. Dieses selbst verfasste Schreiben ist von ihm unterzeichnet, nicht aber von der amerikanischen Steuerbehörde bestätigt.

Ebenso liegt eine in gleicher Schriftart und Aufbau und in bis auf die Daten wortgleiche Bestätigung von ***14*** ***15*** datiert vom 28. Februar 2017 vor, in welcher er mit

seiner Unterschrift bestätigt, im Jahr 2016 USD 9.706,00 von der Beschwerdeführerin als Vortragender erhalten zu haben.

Ein derartiges Bestätigungsschreiben von ***1*** ***2*** wurde nicht vorgelegt, sondern bloß vorgebracht, dass die amerikanische Steuerverwaltung nicht bereit gewesen sei, eine formelle Ansässigkeitsbestätigung nach dem dafür vorgesehenen Formular auszustellen, da nach der Ansicht der IRS, die Grenze für die Notwendigkeit einer formellen Bestätigung nicht überschritten worden sei, da die Honorare nur unter Einberechnung der erstatteten Flugkosten die Grenze von € 10.000,00 überschritten hätten und die IRS diese nicht zu den Honoraren zähle. Insofern liege eine unterschiedliche Rechtsauffassung der beteiligten Steuerverwaltungen vor.

Der von der Beschwerdeführerin angegebene Schriftverkehr mit der amerikanischen Steuerverwaltung wurde trotz Aufforderung des Prüfers, alle mit diesem Vorgang in Zusammenhang stehenden Unterlagen ebenso wenig wie die in der Beschwerdeschrift erwähnten derartigen selbst erstellten Bestätigungsschreiben von ***1*** ***2***, welche nach dem Vorbringen in der Beschwerdeschrift die Entlastung an der Quelle für die Jahre 2017 und 2018 ermöglichen sollten, vorgelegt. Bloß eine Mail zwischen der Beschwerdeführerin und ***1*** ***2*** wurden beigebracht.

1 ***2*** hat im Jahr 2015 nach den vorgelegten Aufzeichnungen am 14. April 2015 € 4.231,48, am 25. August 2015 € 7.545,16 und am 11. November 2015 € 4.821,47 also im Jahr 2015 gesamt und im Jahr 2015 € 16.598,11 sowie im Jahr 2016 € 15.046,00 von der Beschwerdeführerin als Vergütung (inklusive Aufwendungen für die Flugtickets) erhalten.

Irrtümlich ging der Prüfer und dem folgend die belangte Behörde davon aus, dass Frau ***1*** ***2*** € 27.541,11 erhalten habe. Diese Summe ergibt sich jedoch erst, wenn auch die an ***14*** ***15*** tatsächlich bezahlten Beträge hinzuzählt. Dementsprechend ergibt sich für 20 % von der an ***1*** ***2*** bezahlten Summe ein Betrag von € 3.319,62.

C) Abhalten von *3***-Seminaren**

Nach der Darstellung der Beschwerdeführerin waren ihre Gesellschafter, die Ehegatten ***GesName***, ursprünglich in der Finanzbranche tätig und gibt die Beschwerdeführerin seit dem Jahr 2011 Abgabenerklärungen zu Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft ab, in welchen in den ersten Jahren Verluste (2011: € -10.526,21, 2012: € -44.684,97, 2013: € -81.357,41, 2014: € -22.773,87 bei gleichzeitiger Option zur Umsatzsteuerpflicht, welche mit 1. Januar 2016 widerrufen wurde, erklärt wurden.

Der für das Verfahren beim Finanzamt genannte Zustellvertreter der Beschwerdeführerin und seine Ehegattin waren und sind Unternehmensberater und Geschäftsführer einer Unternehmensberatungs-GmbH (Stammkapital € 920.000,00), an welcher neben diesen beiden

die auf den Familiennamen lautende seit 2001 existierende Privatstiftung beteiligt ist. Diese Unternehmensberatungs-GmbH beschäftigt sich seit 28. Januar 2016 auch mit dem Handel von ***3***-Produkten beziehungsweise übernimmt das Waschen und veredeln von ***3***-***12*** nicht nur für sich selbst sondern für alle Produzenten einer bekannten Handelsfirma.

Nach der eigenen Darstellung der Beschwerdeführerin haben ihrer Gesellschafter den Hof aus dem Jahr 1811 im Jahr 2002 gemeinsam mit einem Hektar Grund erworben und diesen dann aufwendig restauriert. Später wurden weiteren Flächen zugekauft und gepachtet.

Der ehemalige Kuhstall wurde in einen barrierefreien Seminarbereich samt Toilettenanlagen sowie in eine ***3***-Boutique umgebaut. Der offizielle Betrieb der Land- und Forstwirtschaft (***3***haltung, Zucht, Verkauf der Produkte und Tiere, Deckungen) begann im Jahr 2011.

Die erste abgabenbehördliche Außenprüfung wegen des Verdachtes von Liebhaberei erfolgte im Jahr 2016 und umfasste die Jahre 2012 bis 2014. Aufgrund der Ergebnisse der Außenprüfung wurden die erklärten Verluste auf 2012 €-43.714,49, 2013: €-62.820,82, 2014: €-6.218,98 insbesondere aufgrund pauschaler Erlöszuschätzung wegen unaufgeklärter Geldzuflüsse beziehungsweise unglaublicher Rohaufschläge verringert.

Das erste Seminar im Betrieb der Beschwerdeführerin (mit ***1*** ***2*** als Vortragende) fand im Jahr 2013 statt und wurde aufgrund des großen Publikumsandrangs im Jahr 2014 wiederholt und dann noch weitere Seminare mit weiteren Vortragenden, angeboten.

2015 wurden die Seminare bereits regelmäßig veranstaltet und auch erstmals Grundlagenkurse mit den Gesellschaftern der Beschwerdeführerin als Vortragende abgehalten. Dieses Schema wiederholt sich auch im Jahren 2016 bis 2019. Für später Jahre liegen keine näheren Unterlagen aus dem Bereich der Beschwerdeführerin mehr vor, da die Webseite auf web.archive.org seit 2016 nicht mehr gespiegelt wird (robots.txt?) und nur bis 2019 durch die Außenprüfung gespeicherte Auszüge aus der Website der Beschwerdeführerin vorliegen. Doch ist auch auf der aktuellen Homepage noch ein Grundlagenseminar für das Jahr 2024 eingetragen.

Der Zustellvertreter und Gesellschafter der Beschwerdeführerin ist gleichzeitig auch Obmann eines Vereins der sich neben anderen im Kern ähnlichen Zielen vor allen anderen mit der Förderung der Haltung, Zucht und Nutzung von ***3*** beschäftigt und seit 2011 existiert. Dieser Verein bietet nunmehr Seminare wie jene an, welche die Beschwerdeführerin in den Beschwerde Jahren veranstaltet hat, so sind zum Beispiel Grundlagenseminare am Hof der Beschwerdeführerin in den Jahren 2016, 2018, 2019, 2020 und ein Fortgeschrittenenseminar 2018 im Webarchiv dokumentiert (Vollständigkeit ist Aufzeichnungen ist nicht anzunehmen und beginnen 2016).

Für die genannten Seminare hat die Beschwerdeführerin wie oben schon beschrieben die Ablauforganisation, das Anwerben von Teilnehmern, die Verwaltung der Seminarteilnehmer, deren Betreuung vor Ort, allenfalls Organisation von Unterkunft oder Bereitstellen von Lebensmitteln, das Verfassen der Kursunterlagen und deren Verteilen, das Übersetzen der fremdsprachigen Vorträge und schriftlichen Unterlagen, das Rechnungswesen, das Mahnungswesen und Inkasso übernommen. Dass dies für sich genommen eine Tätigkeit ist, welche bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb einzuordnen ist, stellt auch die Beschwerdeführerin nicht in Frage.

Solche Tätigkeiten sind in dieser Art nicht Bestandteil der Organisation, welcher für den Betrieb einer Land- und Forstwirtschaft notwendig ist. Dies wird schon allein dadurch ersichtlich, dass die Beschwerdeführerin einen 140 m² großen behindertengerecht eingerichteten Seminarbereich samt Toilettenanlagen in den ehemaligen Kuhställen nutzt. Derartige Räumlichkeiten sind nicht üblicher Bestandteil land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögens und gehen über dieses deutlich hinaus.

Dabei hat die Beschwerdeführer Einnahmen von 2015 € 38.520,73, € 43.764,60, € 15.575,22 netto, beziehungsweise 2015 € 46.224,88, € 49.454,00, € 19.600,00 brutto, aus dem Veranstalten dieser Seminare erzielt. Der sich daraus ergebende Gewinn beträgt 2015 € 7.950,79, 2016: € 15.049,49 und 2017: € 9.318,39.

Dem stehen im Jahr 2015, dem einzigen Jahr, in welchem die Beschwerdeführerin bereit war, eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung vorzulegen, Einnahmen im Bereich der Tierzucht und Tierhaltung, welcher für sich allein genommen, als Land- und Forstwirtschaft zu beurteilen wäre, Bruttoeinnahmen von € 144.900,00 sowie aus dem unbestrittenen land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetrieb, dem Verkauf von ***3***-Ware, € 145.900,00 gegenüber.

Nach der Darstellung der Beschwerdeführerin hat der Anteil der Einnahmen aus den Seminaren im Vergleich zur Tierhaltung und Tierzucht im Jahr 2015 24 % und im Jahr 2016 33 % betragen, ist 2017 auf 7,6 % gesunken und hat 2018 14,1 % ausgemacht.

Vergleicht man dies mit den Zahlen vom Prüfer im Vorhalt vom 24. Juni 2019 festgehaltenen unwidersprochenen Zahlen im vorletzten Absatz, ergibt sich für 2015 ein Anteil der Seminarerlöse an denen der Tierhaltung und Tierzucht von 32 %, des Verkaufes von ***3***-Waren von 100,69 % und der Summe von Seminaren und dem Verkauf von Ware gegenüber der Tierhaltung und Tierzucht von 132,59 %

Aus den von der Beschwerdeführerin gemachten Angaben der Seminarerträge zu Einnahmen der Tierhaltung und Tierzucht für die Jahre 2016 und 2017 lässt sich schließen, dass die Beschwerdeführerin Aufzeichnungen besitzt, welche die gesamten Einnahmen und Ausgaben ihres Betriebes auf ein Gesamtjahresergebnis saldieren, also eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung. Diese wurde für die Jahre 2016 und 2017 trotz mehrfacher Aufforderung nicht

vorgelegt. Bloß das Vorlegen aller Rechnungen des Seminarbetriebes wurde angeboten. Dies ermöglicht aber nicht den Vergleich mit dem Handel von ***3***-Waren oder der Tierhaltung und Tierzucht.

D) Umsatzsteuer im Prüfungs- und Nachschauzeitraum

Der Beschwerdeführerin hat in den Jahren 2015 € 38.520,73, 2016 € 41.211,67 und 2017 € 16.333,33 an dem Normalsteuersatz unterliegenden steuerbarem Umsatz aus dem Veranstalten ***3***seminaren erzielt.

E) Außergewöhnliche wirtschaftliche Abnutzung

Die Beschwerdeführerin hat im Jahr 2015 unmittelbar vor dem von ihr beabsichtigten Übergang zur pauschalierten Feststellung der Einkünfte im Sinne der LuF-PauschVO erhebliche Beträge als „*Teilwertabschreibung*“ geltend gemacht (€ 51.019,53). Nach Hinweis des Prüfers, dass eine solche nur im Rahmen der Buchführung möglich ist, hat die Beschwerdeführerin diese Beträge als außergewöhnliche wirtschaftliche Abnutzung (AfaA) bezeichnet.

Für die von der Beschwerdeführerin behaupteten schweren gesundheitlichen Mängel der Zuchtstuten ***4***, ***6***, ***7***, ***8*** und der Zuchthengste ***9***, ***10*** sowie ***11*** und dass diese genau im Jahr 2015 eingetreten sind, gibt es nur die Aussagen des Zustellvertreters und Gesellschafters der Beschwerdeführerin, welcher auch die Höhe der behaupteten außergewöhnlichen wirtschaftlichen Abnutzung festgelegt hat.

Dies steht im Widerspruch zur Darstellung genau dieser Tiere im Internetauftritt der Beschwerdeführerin, welcher diesen auch nach 2015 höchste genetische Qualität und beste Gesundheit zuschreibt.

Das Auseinanderklaffen dieser beider Darstellungen durch die Beschwerdeführerin erklärt der Zustellvertreter und Gesellschafter der Beschwerdeführerin damit, dass ein land- und forstwirtschaftlicher Zuchtbetrieb auf der Homepage keine Angaben machen würde, welcher eine geminderte Qualität der Tiere beschreibt.

F) Bareinlagen- Bankeingänge First Data

Im Rahmen der Außenprüfung wurde vom Prüfer festgestellt, dass aus den zur Verfügung gestellten Unterlagen 2015 erhebliche Bareinlagen in den Betrieb der Beschwerdeführerin vorgenommen wurden und um Aufklärung ersucht. Dies wurde von der Beschwerdeführerin mit Weihnachtsmärkten und nachdem dies nicht ausgereicht hat, um frühere Zahlungen zu erklären, mit Martinimärkten begründet. Gleiches gilt für Eingänge auf dem Weg des Bargeldlosen Zahlungsverkehrs (First Data). Im Zahlenmaterial der Beschwerdeführerin ist keine ausreichende Gewinnauswirkung dieser Zahlungen feststellbar. Dabei ging der Prüfer

ursprünglich von € 112.249,96 aus, bei welchen die steuerliche Erfassung fehlt. Im Rahmen eines mehrfachen Vorhalteverfahren und dem Vorlegen von Unterlagen konnte ein Teil dieser Beträge detailliert Betriebseinnahmen zugeordnet werden.

Schließlich ergab sich bei den Einlagen eine Differenz von € 7.460,00 brutto, bei den Bar und unbaren Eingängen von € 16.554,11 brutto, von welchen ein Sicherheitszuschlag (wohl der Vorprüfung) in Abzug gebracht wurde, sodass sich ein Nettobetrag von € 10.576,91 ergibt, bei welchem € 3.795,09 hinsichtlich der Umsatzsteuer dem Normalsteuersatz und € 6.781,82 dem ermäßigten Steuersatz zugeordnet wurden. Diese Vorgangsweise wurde im Anhang zur Tz. 6 des Berichtes über die Außenprüfung im Detail erläutert.

Dazu hat die Beschwerdeführerin im bisherigen Verfahren keine weitere Aufklärung der nicht bestimmbaren Eingänge angeboten, sondern ihr Vorbringen darauf beschränkt, dass sie der Meinung sei, die Bar- und bargeldlosen Eingänge ausreichend erläutert und diese korrekt in die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung aufgenommen zu haben. Ein Erhöhen der Zurechnungen der Vorprüfung sei nicht zulässig.

Aufgrund des Beweisergebnisses hat die Beschwerdeführerin tatsächlich die von der Außenprüfung festgestellten letztgenannten Differenzen im Jahr 2015 nicht als Einnahmen erklärt.

G) Gewinnerhöhung 2017

Die Beschwerdeführerin hat trotz mehrfacher Aufforderung für das Jahr 2017 keine Gewinnermittlung vorgelegt, sondern sich darauf berufen, den Gewinn nach der LuF-PauschVO, also nach dem Einheitswert, zu ermitteln.

Aus den Aussagen der Beschwerdeführerin zum Verhältnis des Gewinns aus der Tätigkeit als Seminarveranstalterin und jener als Tierhalterin und Tierzüchterin geht hervor, dass die Beschwerdeführerin in allen Beschwerdejahre, auch 2017, tatsächlich eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung geführt hat, aber nicht bereit ist, diese Unterlagen vorzulegen.

Das Finanzamt hat die gesamten Einkünfte der Beschwerdeführerin jenen aus Gewerbebetrieb zugeordnet (siehe die Ausführungen zum Abhalten von ***3***-Seminaren) und aufgrund der von der Beschwerdeführerin nicht vorgelegten Unterlagen den Gewinn im Jahr 2017 geschätzt.

Dabei hat ist die belangte Behörde von der für das Jahr 2015 bekannt gegebenen und im Rahmen der Außenprüfung korrigierten Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ausgegangen und hat dabei den Gewinn der drei Betätigungsfelder der Beschwerdeführerin einzeln ermittelt und dies als Basis für den nach § 184 BAO geschätzten Gewinn herangezogen. Dies wurde der Beschwerdeführerin im Rahmen des Besprechungsprogrammes zur Außenprüfung vorgehalten und dies im Rahmen des Vorlageberichtes, welcher insofern als Vorhalt zu werten ist

wiederholt. In der Sache ist die Beschwerdeführerin nicht auf die Schätzung der belangten Behörde eingegangen, sondern hat immer wieder ihre Rechtsansicht betont, dass die LuF-PauschVO anzuwenden sei.

2. Beweiswürdigung

Grundsätzlich erfolgte die Feststellung des Sachverhaltes entsprechend des Vorbringens und der vorgelegten Unterlagen der Parteien, soweit diese übereinstimmen.

Weiter wurde Einsicht in die Datenbanken der Finanzverwaltung, soweit diese dem Bundesfinanzgericht zur Verfügung stehen und auch in die im Internet zum Betrieb der Beschwerdeführerin (auch archive.org) vorhandenen verfügbaren Informationen genommen.

(1) Verfahrensrechtlicher Teil:

1. Verspätung der Beschwerden betreffend die Beschwerden zu den Bescheiden über Festsetzung Umsatzsteuer für die Monate 02-12/2018 und 01-09/2019

Der Nachweis einer gesetzmäßigen Zustellung kann durch einen Zustellnachweis nach § 22 ZustG (Zustellgesetz, BGBl. Nr. 20/1982) oder eine Beurkundung nach § 24 ZustG oder andernfalls, auch nach den Grundsätzen der freien Beweiswürdigung erfolgen.

Nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 16. Juni 2011 (VwGH 16.06.2011, 2008/18/0225) ist dieser Umstand von Amts wegen zu ermitteln.

§ 26 Abs. 2 ZustG lautet:

„Die Zustellung gilt als am dritten Werktag nach der Übergabe an das Zustellorgan bewirkt. Im Zweifel hat die Behörde die Tatsache und den Zeitpunkt der Zustellung von Amts wegen festzustellen. Die Zustellung wird nicht bewirkt, wenn sich ergibt, dass der Empfänger wegen Abwesenheit von der Abgabestelle nicht rechtzeitig vom Zustellvorgang Kenntnis erlangen konnte, doch wird die Zustellung mit dem der Rückkehr an die Abgabestelle folgenden Tag wirksam.“

Nach Rechtsprechung und Literatur (siehe etwa Ritz, Bundesabgabenordnung⁸, Tz. 3 zu § 26 ZustG) ist diese Vermutung widerlegbar.

Da alle verfahrensgegenständlichen Bescheide datiert vom 2. Dezember 2019 gemeinsam verschickt wurden, muss auf den ersten Blick davon ausgegangen werden, dass diese gemeinsam bei der Beschwerdeführerin eingelangt sind.

Die Beschwerdeführerin hat auch niemals behauptet, die Bescheide über Festsetzung Umsatzsteuer für die Monate 02-12/2018 und 01-09/2019 später als alle anderen verfahrensgegenständlichen Bescheide erhalten zu haben und wurden diese Bescheide im

späteren Verfahren bei der Beschwerde, dem Vorlageantrag und anderen Schriftsätzen immer gleich wie alle anderen erwähnt und behandelt. Vielmehr wurde von der Beschwerdeführerin davon ausgegangen, wie im oben geschilderten Erörterungstermin hervorgekommen ist, auch für diese Beschwerden rechtzeitig Fristverlängerungsanträge gestellt zu haben.

Daraus muss geschlossen werden, dass bei den Fristverlängerungsanträgen nach § 245 Abs. 3 BAO, welche einzeln für jeden anderen angefochtenen Bescheid am 18. Dezember 2019 gestellt wurden, jene für die Bescheiden über Festsetzung Umsatzsteuer für die Monate 02-12/2018 und 01-09/2019 übersehen worden sind.

(2) Materiellrechtlicher Teil:

A) Bezugskosten eines *3***-Hengstes –Ersatzleistungen**

Die oben getroffenen Feststellungen ergeben sich aus den Klarstellungen im Erörterungstermin, deren Inhalt sich aus diesem Blickwinkel auch mit dem Mailverkehr mit Frau ***1*** ***2*** übereinstimmt.

B) Abzugsteuer gemäß § 99 EStG 1988

Das gleichartige Aussehen, Design und idente Wortwahl der vorgelegten Bestätigungsschreiben zur Entlastung der Steuer an der Quelle von ***16*** ***17*** und ***14*** ***15***, welche nicht von der IRS bestätigt wurden, lassen den Schluss zu, dass diese Schreiben wahrscheinlich von der Beschwerdeführerin verfasst und von den Vortragenden bloß unterzeichnet wurden.

Da der Schriftverkehr hinsichtlich der Vortragshonorare von ***1*** ***2*** mit der amerikanischen Steuerverwaltung nicht vorgelegt wurde, bleibt offen, ob so ein Schriftverkehr überhaupt stattgefunden hat.

Nicht glaubwürdig erscheint, dass die amerikanische Steuerverwaltung das Ausstellen einer Ansässigkeitsbescheinigung mit einem ausgefüllten Formular ZS-QU1 der belangten der belangten Behörde, mit der Begründung verweigert hat, dass die Honorare von Frau ***1*** ***2*** ohne den Ersatz den Flugkosten den Betrag von € 10.000,00 nicht überschritten hätten.

Wie unten unter Punkt 3.2. A) dargestellt, ist die € 10.000,00-Grenze Bestandteil des § 2 DBA-Entlastungsverordnung, einer Verordnung des österreichischen Bundesministeriums für Finanzen, welche in diesem Punkt die Glaubhaftmachung der Ansässigkeit von Personen im anderen Vertragsstaat des jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommens vereinfacht, jedoch kein Bestandteil des DBA-USA ist.

Selbst, wenn der amerikanischen Finanzverwaltung diese Verordnung eines österreichischen Ministeriums bekannt sein sollte, hat diese keine Rechtswirkung in Hinblick auf das Verhalten der IRS und wird von dieser daher nicht angewendet.

Eine € 10.000,00-Grenze für die erleichterte Glaubhaftmachung der Ansässigkeit einer Person in den USA existiert im DBA USA nicht. Es kann daher in diesem Bereich auch zu keiner unterschiedlichen Rechtsansicht der österreichischen und der amerikanischen Steuerverwaltungen kommen.

Es liegt daher Nahe, dass die Behauptung, die IRS habe sich in ihrem nicht vorgelegten Schriftverkehr mit der Beschwerdeführerin auf eine abweichende Interpretation der € 10.000,00-Grenze berufen und deshalb keine Ansässigkeitsbetätigung ausgestellt, als vorgeschobenes Argument ohne jede tatsächlich Grundlage anzusehen.

Dazu kommt, dass die Finanzverwaltung der USA sich grundsätzlich weigert ausländische Formulare zu unterzeichnen (siehe Roland Rief in Jürgen Romstorfer/Rainer Borns, SWI-Jahrestagung: Ansässigkeitsbescheinigung nach der DBA-Entlastungsverordnung, SWI 2025, 388) und daher in den USA ansässigen Personen, welche beschränkt steuerpflichtige Einkünfte nach § 99 EStG 1988 beziehen, ohnehin nur der Rückerstattungsweg offen steht (siehe unten).

Die Tatsache, dass die Beschwerdeführerin eine Behauptung über das Verhalten der amerikanischen Steuerverwaltung aufstellt, welche nicht den Tatsachen entsprechen kann, setzt ihre Glaubwürdigkeit deutlich herab, da sie dieses behauptete außergewöhnliche Verhalten der amerikanischen Steuerverwaltung nicht belegt hat.

Die Beschwerdeführerin hat, wie immer in Zusammenhang mit ausländischen Behörden und generell bei Auslandssachverhalten eine erhöhte Mitwirkungspflicht, darzulegen, dass die Abkommensvoraussetzungen für eine Quellenentlastung vorliegen (vergleiche etwa VwGH 19.10.2006, 2006/14/0109). Sie hat dies angeboten, jedoch niemals durchgeführt und weder eine Bestätigung im Sinne des § 2 Abs. 1 noch des § 2 Abs. 2 DBA-Entlastungsverordnung vorgelegt (siehe auch VwGH 24.6.2009, 2009/15/0090).

C) Abhalten von *3***-Seminaren**

Hinsichtlich der Beweismwürdigung kann hier grundsätzlich auf die von Verfahrensparteien vorgelegten, beziehungsweise soweit es die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung 2016 betrifft, die nicht vorgelegten Unterlagen und schließlich auf die im Internet abrufbaren Informationen verwiesen werden.

Dass die Beschwerdeführerin für die Jahre 2016 und 2017 nicht vorgelegte Aufzeichnungen über ihre wirtschaftlichen Tätigkeiten und eine Zusammenfassung zu einem Gesamtergebnis

am eingangs beschriebenen Hof verfügt, lässt sich daraus schließen, dass diese mit Prozentzahlen der Verhältnisse der Einnahmen des Veranstaltens von Seminaren zu den Einnahmen argumentiert hat.

Die von der Beschwerdeführerin argumentierte bessere Vergleichbarkeit des Gewinnes aus dem Veranstellen von Seminaren im Vergleich zu denen aus der Tierhaltung und Tierzucht ist jedenfalls für die Jahre 2016 und 2017 nicht möglich, da die Beschwerdeführerin nicht bereit ist, den Gewinn aus diesen Jahren bekannt zu geben, obwohl sie entsprechende Aufzeichnungen und Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen besitzt.

Die Frage, ob ein land- und forstwirtschaftlicher Nebenbetrieb vorliegt oder nicht, ist da über faktische Verhältnisse entschieden werden muss, eine der Beweiswürdigung.

Wie unten unter Punkt 3.2.C) ausgeführt legt § 21 EStG 1988 dazu den Rahmen fest, an welche sich die Sachverhaltsfeststellung und Beweiswürdigung zu halten hat. So zählt nach § 21 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 die Tierzucht und Tierhaltung, soweit sie die Voraussetzungen des § 30 Abs. 3 bis 7 des Bewertungsgesetzes 1955 (BGBl. I Nr. 148/1955), wie die Beschwerdeführerin erfüllt, zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft. Dies wurde sogar vom Prüfer bei der Prüfung der Vorjahre untersucht und, soweit es die Tierhaltung und Tierzucht betrifft, unter analoger Berücksichtigung der für Deutschland geltenden Vieheinheiten für gegeben angenommen.

Nach § 21 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 zählt auch ein Nebenbetrieb zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft. Als solcher gilt ein Betrieb, der dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb zu dienen bestimmt ist.

Dabei handelt sich um einen Betrieb, der, wenn er ohne Zusammenhang mit der Land- und Forstwirtschaft betrieben würde, als Gewerbebetrieb anzusehen wäre.

Dazu hat der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung zuletzt Folgendes festgehalten (VwGH 22.12.2021, Ra 2020/15/0100):

„Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zählen die Nebentätigkeiten (Nebenerwerbe) im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft (vgl. VwGH 18.3.1992, 92/14/0019, mwN). Eine land- und forstwirtschaftliche Nebentätigkeit ist eine an sich nicht land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit, die wegen ihres engen Zusammenhangs mit der Haupttätigkeit und wegen ihrer untergeordneten Bedeutung gegenüber dieser Haupttätigkeit nach der Verkehrsauffassung in dieser gleichsam aufgeht, sodass die gesamte Tätigkeit des Land- und Forstwirtes als land- und forstwirtschaftlich anzusehen ist (vgl. auch § 6 Abs. 2 der LuF-PauschVO 2011 und § 7 Abs. 2 der LuF-PauschVO 2015). Die Kriterien des engen Zusammenhanges mit der Haupttätigkeit und der untergeordneten Bedeutung müssen kumulativ vorliegen (vgl. VwGH 15.12.1992, 92/14/0189). Die wirtschaftliche Unterordnung ist

nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen und muss sowohl hinsichtlich der Zweckbestimmung - die Nebentätigkeit darf keinen eigenständigen Tätigkeitszweck annehmen, sondern muss Ausfluss der land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit sein - als auch hinsichtlich des wirtschaftlichen Umfangs vorliegen (vgl. VwGH 28.5.2019, Ra 2019/15/0014; 31.5.2011, 2008/15/0129).“

Ein Nebenbetrieb ist dadurch gekennzeichnet, dass er über ein eigenes ihm zurechenbares Betriebsvermögen verfügt. Ein Nebenbetrieb liegt daher nicht vor, wenn er im Wesentlichen mit Betriebsmitteln des Hauptbetriebes geführt wird. In diesem Fall liegt eine Nebentätigkeit (Nebenerwerb) vor (siehe für Viele Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁵, § 21 Tz 72 f).

Dass für die Seminartätigkeit und den Verkauf von ***3***-waren ein Seminar- und Verkaufsraum in der Größe von 140 m² samt Toiletten barrierefrei im ehemaligen Kuhstall existiert, gibt die Beschwerdeführerin selbst auf ihrer Homepage bekannt.

Dass derartige Räumlichkeiten nicht unmittelbar dem Zweck der Tierhaltung und -Zucht dienen kann, liegt auf der Hand und ist diese daher der Seminartätigkeit und Verkauf von ***3***-Produkten zuzurechnen und können kein Betriebsvermögen der Tierhaltung und Tierzucht sein.

Es könnte sich daher allenfalls bei den Seminaren und Verkauf von ***3***-Artikeln, welche auch, wie der Prüfer festgehalten hat, zu einem nicht unerheblichen Teil mit zugekauften Artikeln (2015: € 73.943,55), betrieben wurde, um einen land- und forstwirtschaftliche Nebenbetrieb handeln. Wohl aufgrund der gestiegenen Menge der zugekauften Waren, wurde der Handel mit den ***3***-Waren 2016 in die UnternehmensberatungsgmbH der Gesellschafter der Beschwerdeführerin eingegliedert.

Dass das Abhalten der Seminare für sich allein genommen ein Gewerbebetrieb ist, hat auch die Beschwerdeführerin in ihren Schriftsätzen mehrmals festgestellt.

Anders von der Beschwerdeführerin behauptet, kann dies hier aber nicht als reiner Ausfluss der land- und forstwirtschaftlichen Haupttätigkeit angesehen werden.

Für eine solche wäre es notwendig, wie auch die Verfahrensparteien, wenn auch jeweils aus ihren Blickwinkeln vorgebracht worden ist, dass für ihre Ausübung keine über die Land- und Forstwirtschaft hinausgehende Organisation nötig ist, also die verwendeten Betriebsmittel notwendiges Betriebsvermögen des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes sind.

Dies ist wie gerade eben gezeigt nicht der Fall. Einen derartig großen Seminarraum mit Toiletten benötigt kein reiner Tierhaltungs- und Zuchtbetrieb (man denke zum Beispiel an Schweinehaltung).

Gleiches gilt für das Abhalten von Seminaren mit großteils fremdsprachigen Vortragenden und die dafür notwendige Organisation, welche sowohl Vorbereitung (Anwerben der Vortragenden, Terminmanagement, Anwerben von Seminarteilnehmern, Anmeldeorganisation, Stornierungen, allenfalls Organisation von Unterkunft und Verpflegung), die jeweilige Durchführung (Ablauforganisation, Begleitung der Vorträge durch Übersetzung, Erstellen von Unterlagen und deren Übersetzung, Überprüfung der Anwesenheit, allfällige Begrüßung, Moderation und Verabschiedung) als auch deren Nachbearbeitung (Rechnungsmanagement, Führen von Kundenlisten, Inkasso et cetera) umfasst.

Die Summe dieser Tätigkeiten ist für einen Tierhaltungs- und Tierzuchtbetrieb wesensfremd und geht über dessen üblichen Tätigkeitsbereich weit hinaus. Für Unternehmensberater, wie die Gesellschafter der Beschwerdeführerin ist dies aber ein gewohntes Tätigkeitsfeld und mag dies aus ihrer Sicht tatsächlich im Verhältnis zu deren angestammten Beruf ein maßvoller Aufwand gewesen sein.

Im wirtschaftlichen Verhältnis zum Tierhaltung- und Tierzuchtbetrieb hat sich für 2015, wie oben dargestellt, ein Verhältnis 32 % Seminare, 100,69 % Handel mit ***3***waren herausgestellt. Also hat die Beschwerdeführerin in diesem Jahr mit der Tierhaltung und Tierzucht um circa ein Drittel weniger Einnahmen generiert als mit den Seminaren und dem Verkauf von ***3***-Waren.

Betrachtet man also dies nach dem Gesamtbild der Verhältnisse, kann die belangte Behörde für die im Bericht über die Außenprüfung und den Beschwerdeentscheidungen vertretene Ansicht nicht kritisiert werden und wird insofern auf diese verwiesen.

Dies gilt nicht nur für das Jahr 2015, sondern da die Beschwerdeführerin die vorhandene Einnahmen-Ausgaben-Rechnung nicht vorgelegt hat, auch für die Jahre 2016 und 2017. Wenn auch die Beschwerdeführerin in diesen Jahren den Handel mit den ***3***-Waren in die UnternehmensberatungsgmbH verlagert haben mag, so ändert dies nichts daran, dass die Organisation und das Abhalten von Seminaren zum weitaus überwiegenden Teil mit fremdsprachigen Vortragenden einem Tierhaltungs- und Tierzuchtbetrieb völlig wesensfremd ist und dafür das dem Seminarbetrieb eigene Betriebsvermögen genutzt wurde (der 140 m² Seminarraum), welcher kein notwendiges Betriebsvermögen eines Tierhaltungs- und Tierzuchtbetriebes sein kann.

Darüber hinaus gibt die Beschwerdeführerin, aufgrund der Verweigerung der Vorlage der Unterlagen nicht überprüfbar, selbst an, dass 2016 die Einnahmen aus den Seminaren 33 % der Gesamteinnahmen ausgemacht hätten, also eine völlige wirtschaftliche Unterordnung ausgeschlossen werden kann.

Ob eine wirtschaftliche Unterordnung eines Nebenbetriebes vorliegt, ist nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen, wobei auch das Verhältnis der Umsätze ein taugliches Kriterium darstellt (vergleiche Doralt, aaO. Tz 71 und die dort zitierten Fundstellen).

Insgesamt bietet sich daher das Bild, das die Tierhaltung und Tierzucht für die Beschwerdeführerin nur der Ausgangspunkt für eine Reihe anderer, gewerblicher, Tätigkeiten in Zusammenhang mit ***3*** ist. Diese dienen nicht der Tierhaltung und Tierzucht, sondern sind ein eigenes Betätigungsfeld, dass, wie von der Beschwerdeführerin angenommen, auch einen gewissen Werbeeffect für den Verkauf von Tieren und Deckungen haben mag. Dieses gilt allenfalls aber auch umgekehrt. Unerfahrene Käufer von Tieren werden die Seminare besuchen, um ihre Tiere artgerecht und gut halten zu können. Halter von Tieren können ihrer Produkte unter Umständen dem Handel oder Weiterverarbeitung von Produkten zur Verfügung stellen. Es besteht also kein Dienen der gewerblichen Tätigkeit der Beschwerdeführerin für die Land- und Forstwirtschaft, sondern handelt es sich um einen gegenseitigen Förderung ohne unmittelbarem Leistungsaustausch.

D) Umsatzsteuer im Prüfungs- und Nachschauzeitraum

Die Höhe der von der Beschwerdeführerin erzielten Umsätze, welche dem Normalsteuersatz unterliegen, ergibt sich aus den im Rahmen der Niederschrift über die Schlussbesprechung von der Beschwerdeführerin zur Vermeidung einer Schätzung nach § 184 BAO auf dieses Feld beschränkten vorgelegten Zahlen für den Beschwerdezeitraum.

E) Außergewöhnliche wirtschaftliche Abnutzung

Die Beschwerdeführerin hat Fotos und von ihr selbst erstellte Beschreibungen der behaupteten Erkrankungen beziehungsweise genetischen Disposition der Tiere vorgelegt, von welchen sie ursprünglich eine Teilwertabschreibung vornehmen wollte. Der Inhalt der in schwarz-weiß gehaltenen kopierten Fotos ist in den meisten Fällen nicht erkennbar.

Derartige selbst produzierte Nachweise oder erst nach 2015 von anderen Personen erstellte Diagnosen, können keinen Nachweis für den geminderten Gesundheitszustand der oben genannten Tiere zum 31. Dezember 2015 erbringen, wenn auf der Homepage der Beschwerdeführerin tatsächlich die genetische Perfektion und die Gesundheit der Tiere auch noch nach 2015 gelobt wird.

Anders als die Beschwerdeführerin meint, ist dieses Auseinanderklaffen von öffentlicher Beschreibung und von der Beschwerdeführerin behaupteten Gesundheitszustand keine übliche Vorgangsweise im redlichen Geschäftsverkehr.

Vielmehr wäre dies, wenn die Darstellung der Beschwerdeführerin richtig wäre und Tiere unter diesen Voraussetzungen verkauft würden, ohne über den wahren Gesundheitszustand und

Wert zu informieren und ein Verkaufspreis erzielt würde, der einem gesunden Tier entspricht, als schwerer Betrug nach § 147 Abs. 2 StGB (Strafgesetzbuch BGBl. Nr. 60/1974; Täuschung über Tatsachen [Gesundheitszustand der Tiere], die einen themengleichen Irrtum hervorruft, um sich selbst zu bereichern) zu werten.

Dies soll den Gesellschaftern der Beschwerdeführerin hier nicht unterstellt werden.

Damit kann es aber nicht gelingen, mit selbst oder verspätet erstellten Unterlagen und Diagnosen eine wesentliche Wertminderung der oben genannten Tiere gerade zum 31. Dezember 2015 auch nur glaubhaft zu machen.

Im Übrigen hätte die Beschwerdeführerin die nach ihrer Darstellung unrichtigen Angaben über die Eigenschaften der beschriebenen Tiere jederzeit von der Homepage entfernen und gleichzeitig andere Tiere in den Vordergrund rücken und so einen Imageschaden der Tierhaltung und Tierzucht verhindern können.

F) Bareinlagen- Bankeingänge First Data

Im Rahmen der Außenprüfung wurde intensiv und auch mit mehreren Vorhalten versucht, Bareingänge und bargeldlose Zahlungen über First Data entsprechenden Einnahmen zuzuordnen. Die verbleibenden Differenzen konnten trotz dieses Bemühens nicht aufgeklärt werden und hat die Beschwerdeführerin auch im Beschwerdeverfahren keine neuen Unterlagen dazu vorgelegt, sodass davon ausgegangen wird, dass die Differenzen im vom Prüfer festgestellten Ausmaß bestehen.

G) Gewinnerhöhung 2017

Der festgestellte Sachverhalt beruht hier auf den von den Parteien vorgelegten Unterlagen und dem Vorbringen in diesem Verfahren. Die Behauptung der Beschwerdeführerin, dass das Finanzamt die Schätzung nicht begründet oder die Methode nicht bekannt gegeben hätte, widerspricht dem Akteninhalt, da dies im Rahmen des Besprechungsprogrammes zur Außenprüfung und dem Vorlagebericht sehr wohl geschehen ist.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Zurückweisung, verfahrensrechtliche Teil)

1. Verspätung der Beschwerden betreffend die Beschwerden zu den Bescheiden über Festsetzung Umsatzsteuer für die Monate 02-12/2018 und 01-09/2019

§ 245 BAO in der für die Beschwerdejahre geltenden Fassung BGBl. I Nr. 14/2013 lautet:

„(1) Die Beschwerdefrist beträgt einen Monat. Enthält ein Bescheid die Ankündigung, dass noch eine Begründung zum Bescheid ergehen wird, so wird die Beschwerdefrist nicht vor Bekanntgabe der fehlenden Begründung oder der Mitteilung, dass die Ankündigung als gegenstandslos zu betrachten ist, in Lauf gesetzt. Dies gilt sinngemäß, wenn ein Bescheid auf einen Bericht (§ 150) verweist.

(2) Durch einen Antrag auf Mitteilung der einem Bescheid ganz oder teilweise fehlenden Begründung (§ 93 Abs. 3 lit. a) wird der Lauf der Beschwerdefrist gehemmt.

(3) Die Beschwerdefrist ist auf Antrag von der Abgabenbehörde aus berücksichtigungswürdigen Gründen, erforderlichenfalls auch wiederholt, zu verlängern. Durch einen Antrag auf Fristverlängerung wird der Lauf der Beschwerdefrist gehemmt.

(4) Die Hemmung des Fristenlaufes beginnt mit dem Tag der Einbringung des Antrages (Abs. 2 oder 3) und endet mit dem Tag, an dem die Mitteilung (Abs. 2) oder die Entscheidung (Abs. 3) über den Antrag dem Antragsteller zugestellt wird. In den Fällen des Abs. 3 kann jedoch die Hemmung nicht dazu führen, dass die Beschwerdefrist erst nach dem Zeitpunkt, bis zu dem letztmals ihre Verlängerung beantragt wurde, abläuft.

(5) Abs. 3 und 4 gelten sinngemäß für Anträge auf Verlängerung der Frist des § 85 Abs. 2 bei Mängeln von Beschwerden.“

§ 260 BAO lautet:

„(1) Die Bescheidbeschwerde ist mit Beschwerdeverentscheidung (§ 262) oder mit Beschluss (§ 278) zurückzuweisen, wenn sie
a) nicht zulässig ist oder
b) nicht fristgerecht eingebracht wurde.

(2) Eine Bescheidbeschwerde darf nicht deshalb als unzulässig zurückgewiesen werden, weil sie vor Beginn der Beschwerdefrist eingebracht wurde.“

Es ist, wie oben dargestellt, davon auszugehen, dass Bescheide über die Festsetzung Umsatzsteuer für die Monate 02-12/2018 und 01-09/2019 datiert vom 2. Dezember 2019 entsprechend der Vermutung des § 26 Abs. 2 ZustG am 5. Dezember 2019 dem Zustellbevollmächtigten der Beschwerdeführerin zugestellt wurden.

Das Einbringen der entsprechenden Beschwerden am 13. Januar 2020 liegt daher außerhalb der Monatsfrist des § 245 Abs. 1 BAO und war daher gemäß § 260 Abs. 1 lit. b als verspätet zurückzuweisen.

2. Mehrfaches Einbringen der Vorlageanträge hinsichtlich der verfahrensgegenständlichen Beschwerden

Wie oben zitiert, darf eine Bescheidbeschwerde nach § 260 Abs. 3 BAO nicht als unzulässig zurückgewiesen werden, wenn diese vor Beginn der Beschwerdefrist eingebracht worden ist.

Wie oben zitiert, ist nach § 260 Abs. 1 BAO Bescheidbeschwerde mit Beschluss zurückzuweisen, wenn sie a) nicht zulässig ist oder b) nicht fristgerecht eingebracht wurde und nach Abs. 2 leg. cit. darf eine Bescheidbeschwerde nicht deshalb als unzulässig zurückgewiesen werden, weil sie vor Beginn der Beschwerdefrist eingebracht wurde.

In § 264 Abs. 4 lit. e BAO wird zwar grundsätzlich für die Behandlung von Vorlageanträgen auf die Regelung für Beschwerden jedoch ausdrücklich nur auf § 260 Abs. 1 BAO verwiesen. Die Möglichkeit des Einbringens vor einer rechtsgültigen Beschwerdeverentscheidung ist dadurch ausgeschlossen.

Wird ein Vorlageantrag vor der Zustellung der korrespondierenden Beschwerdeverentscheidung gestellt, so ist er nach stetiger Judikatur wirkungslos.

§ 264 BAO lautet auszugsweise:

„(1) Gegen eine Beschwerdeverentscheidung kann innerhalb eines Monats ab Bekanntgabe (§ 97) der Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Verwaltungsgericht gestellt werden (Vorlageantrag). Der Vorlageantrag hat die Bezeichnung der Beschwerdeverentscheidung zu enthalten. ...

(4) Für Vorlageanträge sind sinngemäß anzuwenden:

a) § 93 Abs. 4 und 5 sowie § 245 Abs. 1 zweiter Satz und Abs. 2 bis 5 (Frist), ...“

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 25.11.1999, 99/15/0136) ist aber ein Vorlageantrag zulässig, wenn er nach der Zustellung der separaten Begründung aber vor der Zustellung Beschwerdeverentscheidung gestellt wird.

Dies begründet der Verwaltungsgerichtshof damit, dass mit der Zustellung der Bescheidbegründung der Bescheid (Beschwerdeverentscheidung) zwar noch nicht erlassen ist. Aber aus der gesonderter Begründung ersieht die Partei bereits, dass das Finanzamt von seiner im Ermessen liegenden Befugnis auf Erlassung einer Beschwerdeverentscheidung Gebrauch macht und in welcher Weise es die Entscheidung trifft. Ein nach Zustellung der Begründung zur Beschwerdeverentscheidung gestellter Vorlageantrag beeinträchtigt nicht die Entscheidungsbefugnis des Finanzamtes und verhindert auch nicht, dass sich der Beschwerdeführer mit dem - in der Begründung erläuterten - Inhalt der Entscheidung auseinander setzt.

Ist daher in diesem Fall sogar bevor die formelle Beschwerdeverentscheidung zugestellt wurde, ein Vorlageantrag zulässig, muss dies umso mehr gelten, wenn die Beschwerdeverentscheidung bereits zugestellt wurde, aber die gesonderte Begründung noch fehlt. Dies wird umso einsichtiger, wenn man bedenkt, dass eine gesonderter Begründung nicht zwangsläufig zu einem weiteren Erkenntnisgewinn des Beschwerdeführers führen muss. Auch eine die Beschwerdethemen völlig verfehlende oder die Begründung des angefochtenen

Bescheides wortgleich wiederholende gesonderte Begründung einer Beschwerdeentscheidung müsste als solche akzeptiert werden.

Es ist daher zu fragen, ob im Zeitpunkt des ersten mit Telefax am 14. Mai 2020 an das Finanzamt übermittelten als Vorlageantrag nach § 264 BAO bezeichneten Schreiben bereits die Beschwerdeentscheidung datiert vom 8. Mai 2020 zu den verfahrensgegenständlichen Bescheiden zugestellt waren, da deren Annahme in zwei RSb-Briefen an der Abgabestelle gegenüber dem Zusteller von der Gesellschafterin der Beschwerdeführerin und Ehegattin des zustellbevollmächtigten Ehegatten und dem anderen Gesellschafter der Beschwerdeführerin verweigert worden ist, und die RSb-Briefe vom Zusteller an der Abgabestelle zurückgelassen worden sind.

Nach § 22 Abs. 2 ZustG hat der Übernehmer des Dokuments die Übernahme auf dem Zustellnachweis durch seine Unterschrift unter Beifügung des Datums und, wenn er nicht der Empfänger ist, die Art seines Naheverhältnisses zu diesem zu bestätigen. Verweigert er die Bestätigung, so hat der Zusteller die Tatsache der Verweigerung, das Datum und gegebenenfalls das Naheverhältnis des Übernehmers zum Empfänger auf dem Zustellnachweis zu vermerken. Der Zustellnachweis ist dem Absender unverzüglich zu übersenden.

Genau dies ist im Fall der Beschwerdeführerin geschehen, wie aus den vorliegenden Rückscheinen ersichtlich ist.

§ 20 ZustellG legt fest:

„(1) Verweigert der Empfänger oder ein im gemeinsamen Haushalt mit dem Empfänger lebender Ersatzempfänger die Annahme ohne Vorliegen eines gesetzlichen Grundes, so ist das Dokument an der Abgabestelle zurückzulassen oder, wenn dies nicht möglich ist, nach § 17 ohne die dort vorgesehene schriftliche Verständigung zu hinterlegen.

(2) Zurückgelassene Dokumente gelten damit als zugestellt.

(3) Wird dem Zusteller der Zugang zur Abgabestelle verwehrt, verleugnet der Empfänger seine Anwesenheit, oder lässt er sich verleugnen, so gilt dies als Verweigerung der Annahme.“

Da der Zusteller die verfahrensgegenständlichen Beschwerdeentscheidungen, wie dargestellt, an der Abgabestelle zurückgelassen hat, gelten diese am 13. Mai 2020 als zugestellt.

Der mit Telefax am 14. Mai 2020 übermittelte Vorlageantrag ist daher nach dem Beginn der rechtlichen Existenz der mit 8. Mai datierten Beschwerdeentscheidungen an das Finanzamt übermittelt worden und daher zulässig und rechtswirksam.

Die Tatsache, dass der Inhalt des neun Seiten Vorlageantrages wortgleich mit jenem nach der Annahmeverweigerung für die gesonderte Begründung gestellt ist, erweist, dass der Beschwerdeführerin der Inhalt der angefochtenen Beschwerdeentscheidungen jedenfalls

ausreichend im Sinn des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 25.11.1999, 99/15/0136) bekannt war.

Eine Zurückweisung wegen Unzulässigkeit dieser verfahrensgegenständlichen Vorlageanträge, wie von der belangten Behörde beantragt, kommt daher nicht Betracht und ist das wortgleiche zweite mit Telefax am 25. Mai 2020 übermittelte Schreiben als weiterer (ergänzender) Schriftsatz zu den verfahrensgegenständlichen Vorlageanträgen zu werten.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (materiellrechtlicher Teil)

A) Bezugskosten eines *3***-Hengstes – Ersatzleistungen**

Die Beschwerdeführerin hat im Jahr 2015, wie oben wiedergegeben, einen ***3***-Hengst von einer Geschäftspartnerin unentgeltlich erhalten. Richtig hat die Beschwerdeführerin dieses Tier in das Anlageverzeichnis aufgenommen und entsprechende Absetzung für Abnutzung geltend gemacht, jedoch im Rahmen seiner Einnahmen-Ausgabenrechnung, abgesehen von den Transportkosten keine Ausgaben für dieses Tier angesetzt.

Betriebseinnahmen sind im § 4 EStG 1988 nicht definiert, werden jedoch in Literatur und Judikatur als Spiegelbild der Betriebsausgabe nach § 4 Abs. 4 EStG 1988 gesehen. Daher sind Betriebseinnahmen alle betrieblich veranlassten Wertzugänge in Geld oder Geldeswert (siehe für Viele, Jakom/Ebner/Marschner EStG, 2026, § 4 Rz 256 und die dort zitierten Fundstellen).

Dass der hier fragliche ***3***-Hengst im Zeitpunkt der Übernahme durch die Beschwerdeführerin einen Geldwert von € 14.705,63 hatte, ist unstrittig. Dass dieses Tier der Zucht und dem allfälligen späteren Verkauf im Betrieb der Beschwerdeführerin dienen sollte, ebenso.

Bei der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung, welche die Beschwerdeführerin für das Jahr 2015 geführt hat, wird eine solche Zuwendung mit der tatsächlichen Lieferung des Tiers und Aufnahme in den Betrieb schlagend.

Die Beschwerdeführerin hätte daher im Jahr 2015 den Zugang des Hengstes mit € 14.705,63 als gleichzeitig mit der Aufnahme ins Anlageverzeichnis als Betriebseinnahme, die Transportkosten und die Absetzung für Abnutzung als Betriebsausgaben ansetzen sollen.

Da das Ansetzen der Betriebseinnahme unterblieben ist, hat das Finanzamt richtig die im Bericht und im angefochtenen Bescheid angesetzten Korrekturen vorgenommen und war insoweit die Beschwerde gegen den Bescheid betreffend die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2015 abzuweisen.

Die vom Vertreter angenommene fehlende Gesamtgewinnlichkeit im Vergleich zur Buchführung oder doppelte Besteuerung beim späteren Verkauf kann nicht vorliegen, da im Fall eines späteren Verkaufs der noch vorhandene Wert im Anlageverzeichnis dem Verkaufserlös gegenüberzustellen wäre und dadurch allenfalls vorhandene stille Reserven aufgedeckt würden. Bei ungünstigem Verkauf wäre dadurch sogar eine Verringerung des Gewinnes im Jahr des Verkaufes denkbar.

B) Abzugsteuer gemäß § 99 EStG 1988

Wie in allen Fällen, in welchen Doppelbesteuerungsabkommen zu beachten sind, muss, um zum richtigen Ergebnis zu kommen, zuerst die innerstaatliche Rechtslage geklärt werden, um dann zu beurteilen, wie diese durch das Abkommensrecht begrenzt beziehungsweise der Besteuerungsanspruch beschränkt wird.

Nach der österreichischen Rechtslage, sind die Einkünfte von Personen, die in Österreich nach § 1 Abs. 3 EStG 1988 beschränkt steuerpflichtig sind, also weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, allenfalls nach den §§ 98 EStG 1988 zu besteuern.

Dass weder ***1***, ***2***, ***16***, ***17*** oder ***14***, ***15*** im Beschwerdezeitraum Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in Österreich hatten, steht fest.

Bei der Beschwerdeführerin haben alle drei Genannten Einkünfte für Vortragstätigkeit aus selbständiger Arbeit, also nach § 2 Abs. 3 Z 1 EStG 1998 iVm. § 22 EStG 1988 für ihre unterrichtende Tätigkeit bezogen, da sie ihre Fertigkeiten und Kenntnisse in Zusammenhang mit der Haltung und Zucht von ***3*** an die Seminarteilnehmer vermittelt haben.

Nach § 98 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 unterliegt unter Anderem selbständige Arbeit der beschränkten Steuerpflicht, wenn diese im Inland ausgeübt wurde

§ 99 EStG 1988 in der für die Beschwerdejahre geltende Fassung BGBl. I Nr. 111/2010 lautet auszusweise:

„(1) Die Einkommensteuer beschränkter Steuerpflichtiger wird durch Steuerabzug erhoben (Abzugsteuer):

1. Bei Einkünften aus im Inland ausgeübter oder verwerteter selbständiger Tätigkeit als Schriftsteller, Vortragender, Künstler, Architekt, Sportler, Artist oder Mitwirkender an Unterhaltungsdarbietungen, wobei es gleichgültig ist, an wen die Vergütungen für die genannten Tätigkeiten geleistet werden. ...

(2) 1. Der Abzugsteuer unterliegt der volle Betrag der Einnahmen (Betriebseinnahmen) oder Gewinnanteile. Vom Schuldner übernommene Abzugsteuer unterliegt als weiterer Vorteil ebenfalls dem Steuerabzug. ...

2. Mit den Einnahmen (Betriebseinnahmen) unmittelbar zusammenhängende Ausgaben (Betriebsausgaben oder Werbungskosten) können vom vollen Betrag der Einnahmen

(Betriebseinnahmen) abgezogen werden, wenn sie ein in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes ansässiger beschränkt Steuerpflichtiger vor dem Zufließen der Einkünfte dem Schuldner der Einkünfte schriftlich mitgeteilt hat. Ist der Empfänger der als Ausgaben geltend gemachten Beträge beschränkt steuerpflichtig und übersteigen die Ausgaben beim Empfänger den Betrag von 2.000 Euro, ist ein Abzug vom vollen Betrag der Einnahmen nicht zulässig, wenn die steuerliche Erfassung beim Empfänger zur inländischen Besteuerung nicht ausreichend sichergestellt ist.“

Nur in den § 99 Abs. 1 Z 1 genannten Fällen, werden die Einkünfte der beschränkt Steuerpflichtigen dem Steuerabzug unterworfen.

Die drei Genannten, welche im Beschwerdezeitraum im Betrieb der Beschwerdeführerin Vorträge gehalten haben, fallen unter den im § 99 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 genannten Begriff der Vortragenden, welcher in der Praxis weit interpretiert wird, indem jede Tätigkeit erfasst wird, bei welcher mündliche Ausführungen von Dritten unmittelbar sinnlich erfasst werden (siehe für Viele: Jakom aaO., § 99 Rz 13 und die dort zitierten Fundstellen).

Dabei sind als Bemessungsgrundlage der volle Betrag der Einnahmen, also auch der Ersatz allfälliger Reisekosten zu berücksichtigen, da die drei externen Vortragenden nicht in der Europäischen Union oder einem Staat des europäischen Wirtschaftsraumes ansässig sind und daher nicht die Voraussetzungen des § 99 Abs. 2 EStG 1988 erfüllen.

Schuldner der 20 %-igen Abzugssteuer nach § 100 Abs. 1 EStG 1988 sind entsprechend § 100 Abs. 2 erster Satz EStG 1988 die Vortragenden.

Der Schuldner der Einkünfte, also die Beschwerdeführerin, haftet nach § 100 Abs. 2 zweiter Satz EStG 1988 für die Einbehaltung und Abfuhr der Einbehaltungsbeträge im Sinne des § 99 EStG 1988.

Diese Haftung wurde mit den Bescheiden datiert vom 27. November 2019 für die Jahre 2015 und 2016 hinsichtlich der Einkünfte von Frau ***1*** **2*** gegenüber der Beschwerdeführerin geltend gemacht.

Für alle drei Vortragenden gilt, dass, wäre der beschriebene Sachverhalt ausschließlich nach der rein österreichischen Rechtslage ohne Berücksichtigung von Doppelbesteuerungsabkommen zu beurteilen, die Pflicht zur Einbehaltung und Abfuhr der Abzugsteuer jedenfalls die Beschwerdeführerin getroffen hätte.

Es ist daher zu fragen, inwieweit das Doppelbesteuerungsabkommen mit den USA (Abkommen zwischen der Republik Österreich und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerumgehung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen samt Notenwechsel und Verständigungsprotokoll, BGBl. III Nr. 6/1998; DBA USA) dies verhindert.

Art. 14 DBA USA lautet:

„Einkünfte, die eine in einem Vertragsstaat ansässige natürliche Person aus selbständiger Arbeit bezieht, dürfen nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, daß die Arbeit in dem anderen Staat ausgeübt wird und die Einkünfte einer festen Einrichtung zuzurechnen sind, die der natürlichen Person im anderen Staat für die Ausübung ihrer Tätigkeit gewöhnlich zur Verfügung steht.“

Da die drei Vortragenden nach der Darstellung der Beschwerdeführerin jedenfalls nicht in Österreich ansässig sind und ihnen keine feste Einrichtung in Österreich zur Verfügung steht (siehe oben), würde nach Art. 14 DBA allein den USA an den in Österreich aus der Tätigkeit als Vortragende geflossenen Einkünfte das Besteuerungsrecht zustehen, wenn diese dort ansässig im Sinne des Abkommens sind.

Entscheidend ist daher inwieweit und auf welche Weise die Ansässigkeit in den USA nachgewiesen wurde und damit das DBA USA angewendet werden kann.

Weiter wird in Art. 27 DBA USA ausgeführt, dass dieses Abkommen nicht so auszulegen sei, als hindere es die Vertragsstaaten, ihre im innerstaatlichen Recht vorgesehenen Abzugsteuersysteme anzuwenden. Sieht jedoch das Abkommen in Bezug auf diese Besteuerung eine Befreiung oder Ermäßigung vor, so wird der über diese abkommensgemäße Begrenzung hinaus eingehobene Betrag über Ersuchen des zur Entlastung berechtigten Steuerpflichtigen rückerstattet.

Die §§ 98 ff EStG 1988 sind ein derartiges Abzugssteuersystem, welches zuerst anzuwenden ist und dann eine Rückerstattung nach Art. 27 DBA USA und § 240 Abs. 4 BAO (bis zum Ablauf des Kalenderjahres) ermöglicht.

Die DBA Entlastungsverordnung (Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend die Entlastung von der Abzugsbesteuerung auf Grund von Doppelbesteuerungsabkommen, BGBl. III, Nr. 2005/92, in der für die Beschwerdejahre geltenden Fassung BGBl. II, Nr. 579/2020), welche als Verordnung zu den jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen also auch als solche in Bezug auf das DBA USA einzuordnen ist, sieht jedoch ein für den Schuldner der Abzugssteuer (die Vortragenden) ein komfortableres System vor, nämlich die Möglichkeit der Entlastung an der Quelle.

Der Vergütungsschuldner (die Beschwerdeführerin) kann nach § 1 DBA-Entlastungsverordnung diese Entlastung in unmittelbarer Anwendung des Doppelbesteuerungsabkommens herbeiführen, indem sie die in der DBA-Entlastungsverordnung vorgesehenen Regeln einhält.

Dazu müsste die Beschwerdeführerin an sich nach § 2 Abs. 1 DBA-Entlastungsverordnung eine von der amerikanischen Steuerverwaltung IRS ausgestellte Ansässigkeitsbestätigung unter

Verwendung des Vordruckes ZS-QUI vorlegen, um eine Ansässigkeit in den USA glaubhaft zu machen.

§ 2 Abs. 2 DBA-Entlastungsverordnung sieht allerdings als Erleichterung folgendes vor:

„(2) Sofern die vom Schuldner der Einkünfte an den einzelnen Einkünfteempfänger geleisteten Vergütungen 10 000 Euro im Kalenderjahr nicht übersteigen und in Österreich kein Wohnsitz des Einkünfteempfängers besteht, kann die Abkommensberechtigung dem Grunde nach als glaubhaft gemacht angesehen werden, wenn anstelle einer Ansässigkeitsbescheinigung eine schriftliche Erklärung des Einkünfteempfängers vorliegt, die folgende Angaben enthält:

- 1. bei natürlichen Personen den Familien- und Vornamen und bei juristischen Personen die genaue Bezeichnung (z. B. den Firmennamen),*
- 2. bei natürlichen Personen die Erklärung, dass sich in Österreich kein weiterer Wohnsitz (keine Wohnstätte) befindet,*
- 3. bei natürlichen Personen die Anschriften aller in verschiedenen ausländischen Staaten unterhaltenen Wohnungen sowie die Bezeichnung jener Wohnung, an der sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen befindet,*
- 4. bei juristischen Personen die Angabe des Gründungsstaates und die Anschrift des Ortes der tatsächlichen Geschäftsleitung,*
- 5. die Erklärung, dass keine Verpflichtung zur Weitergabe der Einkünfte an andere Personen besteht,*
- 6. die Erklärung, dass die Einkünfte nicht einer vom Einkünfteempfänger unterhaltenen inländischen Betriebstätte zufließen,*
- 7. Art und Höhe der bezogenen Vergütung.“*

Diese Voraussetzung weitgehend erfüllende Bestätigungen hat die Beschwerdeführerin für ***16*** ***17*** und ***14*** ***15*** vorgelegt und wurden diese von der belangten Behörde wohl auch unter Berücksichtigung der bekannten Internetauftritte dieser Vortragenden als für die Glaubhaftmachung ausreichend angesehen.

Auch, wenn durch diese eigene Bestätigung nicht sichergestellt ist, dass die IRS auch wirklich von diesen Einkünften Kenntnis erlangt, so hat der Verordnungsgeber dies der Verantwortung der ausländischen Bezieher von Einkünften in Österreich überlassen.

Anders ist das Finanzamt bei den Einkünften von ***1*** ***2*** vorgegangen, da diese ein Betrag von 2015 € 16.598,11 sowie im Jahr 2016 € 15.046,00 für ihre Tätigkeit bei der Beschwerdeführerin erhalten hat.

Da die Beschwerdeführerin die Bestätigung mit dem von der IRS Formular ZS-QU1 nicht wie im Rahmen der Außenprüfung angekündigt beigebracht hat und auch keine schriftliche Erklärung im Sinne des § 2 Abs. 2 DBA-Durchführungsverordnung vorliegt, ist zu fragen, ob die Glaubhaftmachung der Ansässigkeit dadurch gelungen ist, dass diese behauptet wurde und dies mit der Eigendarstellung von Frau ***1*** ***2*** auf ihrer Homepage im Internet und den über sie auffindbaren anderen Interneteinträgen übereinstimmt.

Wie oben unter Punkt 2. (2) B) gezeigt, kann der nicht belegten Behauptung, die IRS hätte das Ausstellen der Bestätigung mit dem Formular ZS-QU1 der österreichischen Finanzverwaltung verweigert, weil nach deren Ansicht die Voraussetzungen des § 2 Abs. 1 DBA-Entlastungsverordnung nicht vorliegen würden, kein Glauben geschenkt werden, da die DBA-Entlastungsverordnung nicht Teil des Doppelbesteuerungsabkommens mit den USA ist und auf der Ebene des Völkerrechts keinerlei Wirkung entfaltet. Es kann mit höchster Wahrscheinlichkeit davon ausgegangen werden, dass der amerikanischen Steuerverwaltung beziehungsweise den meisten ihrer Beamten die österreichische DBA-Entlastungsverordnung nicht bekannt ist. Auch bestünde aus amerikanischer Sicht keine rechtskonforme Möglichkeit eine ausländische Norm, welche nicht Bestandteil eines ratifizierten Staatsvertrages (Doppelbesteuerungsabkommen) ist, anzuwenden.

Darüber hinaus füllt die amerikanische Finanzverwaltung, wie oben unter Punkt 2. (2) B) gezeigt, grundsätzlich keine ausländischen Formulare aus.

Da es sich bei der DBA Entlastungsverordnung um österreichisches Recht ohne Wirkung auf völkerrechtlicher Ebene handelt, welche auf den §§ 98 ff aufbaut und deren allfällige Reduktion in Zusammenhang mit einem Doppelbesteuerungs begriff regelt, ist hinsichtlich der im § 2 Entlastungsverordnung genannten Vergütung von € 10.000,00, „*der volle Betrag der Einnahmen (Betriebseinnahmen) oder Gewinnanteile*“ im Sinn des § 99 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 gemeint. Ob darin Flugkosten enthalten sind, ist nicht relevant und hat die Beschwerdeführerin daher die Voraussetzungen des § 2 Abs. 1 DBA Entlastungsverordnung zu erfüllen.

Hat also die Beschwerdeführerin weder das ursprünglich angebotene Formular ZS-QU1 noch eine andere Bestätigung von Frau ***1*** ***2*** über ihrer Ansässigkeit in den USA vorgelegt, ist der Beschwerdeführerin ein Glaubhaftmachen im Sinne des § 2 DBA Entlastungsverordnung, welche eine Entlastung an der Quelle rechtfertigen würde, insbesondere in Hinblick auf die herabgesetzte Glaubwürdigkeit der Beschwerdeführerin nicht gelungen. Soll doch die Regel des § 2 Abs. 1 zumindest bei Einkünften über € 10.000,00 im Kalenderjahr sicherstellen, dass auch die ausländische Steuerverwaltung von diesen Einkünften Kenntnis erhält.

Hat die Beschwerdeführerin die Voraussetzungen für den Entlastung von der beschränkten Steuerpflicht von Frau ***1*** ***2*** nicht erfüllt, war es richtig die Beschwerdeführerin zur Haftung nach § 100 Abs. 2 für die beschränkt steuerpflichtigen Einkünfte von Frau ***1*** ***2*** in den Jahren 2015 und 2016 heranzuziehen (siehe VwGH 24.6.2009, 2009/15/009).

Allerdings wurde vom Prüfer für die Abzugsteuer von Frau ***1*** ***2*** für das Jahr 2015 die gesamte Summe der an externe Vortragende ausbezahlte Summe für die Berechnung der 20 %-igen Abzugssteuer anstelle von richtig € 16.598,11, welche sie allein betreffen, herangezogen, weswegen der angefochtene Haftungsbescheid insoweit abzuändern war, als der Steuerabzugsbetrag für das Jahr 2015 € 3.319,52 beträgt.

Die Beschwerde gegen den Haftungsbescheid 2016 war jedoch abzuweisen.

C) Abhalten von *3***-Seminaren**

§ 21 EStG 1988 in der Stammfassung lautet:

„(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.*
- 2. Einkünfte aus Tierzucht- und Tierhaltungsbetrieben im Sinne des § 30 Abs. 3 bis 7 des Bewertungsgesetzes 1955.*
- 3. Einkünfte aus Binnenfischerei, Fischzucht und Teichwirtschaft sowie aus Bienenzucht.*
- 4. Einkünfte aus Jagd, wenn diese mit dem Betrieb einer Landwirtschaft oder einer Forstwirtschaft im Zusammenhang steht.*

(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.“*

Wie unter Punkt 2.(2)C) gezeigt, ergibt sich nach dem Gesamtbild der Verhältnisse, dass die Tätigkeit der Beschwerdeführerin als Seminarveranstalterin nicht unter § 21 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 eingeordnet werden kann und daher ein von der Tierhaltung und Tierzucht getrennter Gewerbebetrieb ist.

Betreiben mehrere Personen, wie hier das Ehepaar der Gesellschafter der Beschwerdeführerin, gleichzeitig eine Land- und Forstwirtschaft und einen Gewerbebetrieb, greift die sogenannte Abfärbetheorie.

§ 23 EStG 1988 lautet:

„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.“

Dass die Gesellschafter der Beschwerdeführerin im Sinne des § 23 Z 2 EStG 1988 als Seminarveranstalter die Voraussetzungen nach § 23 Z 1 EStG 1988 erfüllen, wurde schon oben gezeigt und stand in diesem Verfahren nicht in Frage. Da diese Tätigkeit aufgrund des Gesamtbildes der Verhältnisse nicht als land- und forstwirtschaftlicher Nebenbetrieb eingeordnet werden kann, ist weitere zu fragen, wie sich dies auf die gemeinsamen Einkünfte der Gesellschafter der Beschwerdeführerin auswirkt.

Dies ergibt sich aus der Zusammenschau des § 21 Abs. 2 Z 2 und § 23 Z 2 EStG 1988. Nur ausschließlich als land- und forstwirtschaftlich tätige Mitgesellschafter einer Mitunternehmerschaft beziehen Einkünfte nach § 21 EStG 1988. Die geringste gewerbliche Tätigkeit, wie bei der Beschwerdeführerin der Fall, führt dazu, dass in Zusammenhang mit § 2 Abs. 4 Satz 3 EStG 1988 (*„Als gewerbliche Einkünfte (Abs. 3 Z 3) gelten stets und in vollem Umfang Einkünfte aus der Tätigkeit der offenen Gesellschaften, Kommanditgesellschaften und anderer Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer eines Gewerbebetriebes anzusehen sind.“*) gewerbliche Einkünfte der gesamten Tätigkeit der Mitunternehmerschaft vorliegen.

Da dies von der belangten Behörde genau auf diese Weise in den angefochtenen Bescheiden behandelt wurde, kann auch hier auf deren Begründung verwiesen werden und sind die Beschwerden in der Frage, ob das Abhalten von ***3***-Seminaren zu Einkünften aus Gewerbebetrieb führt abzuweisen.

D) Umsatzsteuer im Prüfungs- und Nachschauzeitraum

§ 2 Abs. 1 UStG 1994 (Umsatzsteuergesetz 1994, BGBl. Nr. 663/1994) lautet:

„Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfaßt die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.“

Dass die Beschwerdeführerin in den Beschwerdejahren mit dem Abhalten von Seminaren unternehmerisch im Sinne des § 2 UStG 1994 tätig gewesen ist, steht im gegenständlichen Verfahren nicht in Frage.

§ 22 UStG 1994 in der Fassung BGBl. I Nr. 118/2015 lautet auszugsweise:

„(1) Bei nichtbuchführungspflichtigen Unternehmern, deren im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes ausgeführte Umsätze 400 000 Euro nicht übersteigen, wird die Steuer für diese Umsätze mit 10% der Bemessungsgrundlage festgesetzt. Soweit diese Umsätze an einen Unternehmer für dessen Unternehmen erbracht werden oder der ermäßigte Steuersatz nach § 10 Abs. 3 anzuwenden ist, wird die Steuer für diese Umsätze mit 13% 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 bis 12 sind anzuwenden. Weiters sind Berichtigungen nach § 16 vorzunehmen, die Zeiträume betreffen, in denen die allgemeinen Vorschriften dieses Bundesgesetzes Anwendung gefunden haben. ...

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

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

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

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

Allerdings vertrat die Beschwerdeführerin die Ansicht, dass es sich bei den Einnahmen als Seminarveranstalterin in den Jahren 2016 und 2017 um Umsätze handelt, welche im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetriebes in jenen der Tierhaltung und Tierzucht untergehen, nachdem die Beschwerdeführerin die Option zur Umsatzsteuerpflicht nach § 22 Abs. 6 UStG 1994 mit Wirkung zum 1. Januar 2016 zurückgezogen und für sich die Pauschalierung nach § 22 UStG 1994 für sich in Anspruch genommen hat.

Richtig wurde in der gesonderten Begründung der angefochtenen Beschwerdeentscheidungen darauf hingewiesen, dass eine „Pauschalierung gemäß § 22 UStG nur für die Lieferung landwirtschaftlicher Erzeugnisse und die Erbringung landwirtschaftlicher Dienstleistungen, wie sie in Art. 295 der Richtlinie 2006/112/EG in Verbindung mit den Anhängen VII und VIII festgelegt sind,“ möglich ist. Andere Umsätze von pauschalierten Landwirten, wie etwa das Auftreten als Seminarveranstalter unterliegen den

allgemeinen Regeln des Mehrwertsteuerrechts. Insofern wird auf die angefochtenen Beschwerdeentscheidungen verwiesen.

Wie weiter unter Punkt 3.2 C) gezeigt, liegt beim Seminarbetrieb kein land- und forstwirtschaftlicher Nebenbetrieb vor (siehe die gleichlautende Formulierung in § 21 Abs. 2 Z 1 zweiter Satz und § 22 Abs. 4 UStG 1994). Es handelt sich viel mehr um einen Gewerbebetrieb. Damit kommt aber das von der Beschwerdeführerin begehrte Anwenden des § 22 UStG 1994 nicht in Betracht und waren daher die Beschwerden gegen die Umsatzsteuerbescheide 2016 und 2017 abzuweisen.

E) Außergewöhnliche wirtschaftliche Abnutzung

§ 8 Abs. 4 EStG 1988 in der Fassung BGBl. I Nr. 22/2015 lautet:

„Absetzungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung sind zulässig.“

Die Absetzung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung (AfaA) ist einen Sonderfall der Absetzung für Abnutzung (AfA). Ein solche liegt vor, wenn durch besondere, unvorhersehbarer Umstände ein außergewöhnlicher Wertverzehr durch technische oder wirtschaftliche Abnutzung eingetreten ist.

Es handelt sich um eine plötzlich eintretende Abnutzung (siehe VwGH 18.12.1990, 89/14/0091; Quantschnigg-Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 8 Tz 49). Nach der in Österreich herrschenden Ansicht, welcher sich der Richter anschließt, konsumiert die außergewöhnliche Abnutzung die eigentlich später erfolgende AfA und hat daher auch eine Verkürzung der Restnutzungsdauer zur Folge.

Eine reine Wertminderung, welche die Nutzungsdauer des Gegenstandes nicht beeinflusst, rechtfertigt daher keine AfaA (siehe Quantschnigg-Schuch, aaO, § 8 Tz 49; Mühlehner in Büsser/Ehrke-Rabel/Hirschler/Petriz/Sutter, Einkommensteuer-Kommentar⁷⁶, § 8 Tz 6: *„Eine bloße Wertminderung, die die Nutzungsdauer des Gegenstandes nicht beeinflusst, rechtfertigt nicht die Vornahme einer außergewöhnlichen Absetzung, sondern kann gegebenenfalls nur im Rahmen einer Teilwertabschreibung berücksichtigt werden“*).

Das bloße Absinken des Marktwertes eines Wirtschaftsgutes, wie von der Beschwerdeführerin hinsichtlich der Hengste behauptet, hat auf die objektive Möglichkeit seiner Nutzung keinen Einfluss und ist kein Grund für eine AfaA (siehe Mühlehner, aaO, § 7 Tz 10).

Den Nachweis für das Vorliegen der Voraussetzungen einer AfaA ist vom Abgabepflichtigen zu führen (vergleiche VwGH 28.10.2004, 2004/15/0133).

Die Beschwerdeführerin hat nicht angegeben, dass die von ihr vorgenommene AfaA die Nutzungsdauer verkürzt hat und wie unter Punkt 2.(2) E) dargestellt, ist es ihr nicht einmal

gelingen, das Vorliegen von gesundheitlichen Problemen der oben genannten Tiere genau zum 31. Dezember 2015 glaubhaft zu machen. Eine AfaA kann aber nur in jenem Jahr geltend gemacht werden, in welchen die außergewöhnliche Abnutzung eingetreten ist (siehe VwGH 16.12.1999, 97/15/0121).

Da der Beschwerdeführerin weder der Nachweis der behaupteten Erkrankungen der genannten Tiere noch der Eintritt im Jahr 2015 gelungen ist, ist auch eine AfaA nach § 8 Abs. 4 EStG 1988 im Jahr 2015 nicht möglich und ist die Beschwerde gegen die Feststellung der Einkünfte der Beschwerdeführerin für das Jahr 2015 insofern abzuweisen

F) Bareinlagen- Bankeingänge First Data

Gemäß § 2 Abs. 1 EStG 1988 ist der Einkommensteuer das Einkommen zugrunde zu legen, welches der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat. Einkommen ist der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den einzelnen Einkunftsarten.

§ 4 Abs. 3 EStG 1988 lautet:

„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

- Grundstücken im Sinne des § 30 und bei*
- Gold, Silber, Platin und Palladium, sofern sie nicht der unmittelbaren Weiterverarbeitung dienen, die Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder der Einlagewert erst bei Ausscheiden aus dem Betriebsvermögen abzusetzen. Grund und Boden ist in die Anlagekartei gemäß § 7 Abs. 3 aufzunehmen. Abs. 2 Z 2 gilt in Bezug auf die Fehlerberichtigung durch Ansatz von Zu- und Abschlägen sinngemäß.“*

Gemäß § 19 Abs. 1 EStG 1988 sind Einnahmen in jenem Kalenderjahr bezogen, indem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind.

Kann die Herkunft von Bargeldbeträgen oder bargeldlos Bezahlten im Betrieb der Beschwerdeführerin, auch nach intensiven Versuchen, keinen Ausgangsrechnungen oder Einlagen zugeordnet werden, so belegen diese eine Unvollständigkeit der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung und sind als Gewinn erfassen. Da in den angefochtenen Bescheiden genau dies geschehen ist, waren die Beschwerden (betreffend den Umsatzsteuerbescheide 2015 und die Feststellung der Einkünfte 2015) diesbezüglich abzuweisen.

G) Gewinnerhöhung 2017

§ 184 BAO lautet:

„(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.

(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.

(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.“

Die Beschwerdeführerin hat die vorhandene Einnahmen-Ausgaben-Rechnung der Abgabenbehörde nicht zur Verfügung gestellt (Abs. 3 leg. cit.), obwohl sie diese unter Zugrundlegen der richtigen Rechtsansicht, dass sie im Jahr 2017 ihre Einkünfte aus einem Gewerbebetrieb bezogen hat, hätte führen müssen.

Abgesehen von den Erlösen aus der Tätigkeit als Seminarveranstalterin war die Beschwerdeführerin auch nicht bereit Auskünfte über die zur Gewinnermittlung notwendigen Umstände zu machen (Abs. 2 leg. cit.). Es war daher mit Schätzung vorzugehen.

Ziel der Schätzung ist, den wahren Besteuerungsgrundlagen (den tatsächlichen Gegebenheiten) möglichst nahe zu kommen somit diejenigen Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, welche die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben (ständige Judikatur, siehe zuletzt VwGH 12.08.2024, Ra 2024/13/0073).

Die Wahl der Schätzungsmethode steht der Abgabenbehörde und dem Verwaltungsgericht grundsätzlich frei (ständige Judikatur siehe etwa VwGH 21. 10. 2015, 2012/13/0097).

Fehlen brauchbare Unterlagen für eine Gewinnermittlung zur Gänze, so kann die Abgabenbehörde mit einer pauschalen Schätzung vorgehen (siehe etwa VwGH 12.08.2024, Ra 2024/13/0073).

Bestehen also keine Zweifel an der Schätzungsbefugnis der Abgabenbehörde für die Schätzung der Umsätze und den Gewinn der Beschwerdeführerin im Jahr 2017, kann auch ihre Schätzungsmethode nicht kritisiert werden, wenn diese von den bekannten Einnahmen und Ausgaben des Jahres 2015 ausgeht und diese unter Berücksichtigung eines Zuschlages von 11,25 % in die Zukunft weiterschreibt, liegt doch eine gewisse Unsicherheit im Wesen einer Globalschätzung.

Da die Beschwerdeführerin keine Gründe genannt hat, welche diese Art der Schätzung in Frage stellen würden, waren auch diese Beschwerden (Umsatzsteuer 2017, Feststellung der Einkünfte 2017) in diesem Punkt abzuweisen.

3.3. Zu Spruchpunkt III. (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.

Da sich dieses Erkenntnis an der reinen Gesetzlage und der ständigen Judikatur beziehungsweise herrschenden Lehre orientiert und der Schwerpunkt in der Beweiswürdigung, insbesondere der Feststellung, ob bei der Tätigkeit der Beschwerdeführerin als Seminarveranstalterin ein land- und forstwirtschaftlicher Nebenbetrieb vorliegt, liegt wurde keine Rechtsfrage berührt, deren Bedeutung über die Entscheidung in dieser Sache hinausgeht.

Linz, am 30. Juni 2026