



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen von Bw., vertreten durch Dr. Wilhelm Frei, Steuerberater & Wirtschaftsprüfer, 2130 Mistelbach, Bahnzeile 9, gegen die Bescheide des Finanzamtes Mistelbach an der Zaya vom 10. Mai 2001, betreffend Umsatzsteuer 1996 – 1998 und Einkommensteuer 1996 – 1998 und die gemäß § 200 Abs 1 BAO vorläufigen Bescheide des Finanzamtes Mistelbach an der Zaya vom 23. Mai 2001 betreffend Umsatzsteuer 1999 und Einkommensteuer 1999 entschieden:

- 1.** Der Berufung gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 1996 – 1998 wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben in ATS und Euro sind den Berufungsvorentscheidungen vom 15. März 2002 zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

- 2.** Die Berufung gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer 1996 wird abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

3. Der Berufung gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer 1997 wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe in ATS und Euro sind den Berufungsvorentscheidungen vom 15. März 2002 zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

4. Die Berufung gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer 1998 wird abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

5. Der Berufung gegen die gemäß § 200 Abs 1 BAO vorläufigen Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 1999 wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben in ATS und Euro sind den Berufungsvorentscheidungen vom 22. April 2002 zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber ist Landwirt; am 15. August 2004 ist über sein Vermögen der Konkurs eröffnet worden. Das Konkursverfahren ist noch nicht abgeschlossen.

Angefochten sind die nach einer Verfahrenswiederaufnahme erlassenen Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 1996 – 1998 (10. Mai 2001) und die gemäß § 200 Abs 1 BAO vorläufigen Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 1999 (23. Mai 2001).

- **UMSATZ- UND EINKOMMENSTEUER 1996 – 1998 (10. MAI 2001):**
- **Veranlagungsverfahren (Umsatz- und Einkommensteuer 1996 – 1998):**

Die Umsatz- und Einkommensteuererklärungen und Erstbescheide 1996 – 1998 sind Gegenstand einer Betriebsprüfung gewesen; im Betriebsprüfungs(Bp)- Bericht (26. April 2001) sind dazu folgende, die Erstbescheide abändernde, Feststellungen getroffen worden:

A.) Umsatzsteuer 1996 – 1998:

Tz 15:

Da offensichtlich nicht alle Einnahmen aus der Landwirtschaft erklärt wurden, war eine Hinzuschätzung vorzunehmen und diese der Umsatzsteuer zu unterziehen.

	1996	1997	1998
Hinzurechnung Getreide	84.000,00	60.000,00	
Hinzurechnung Stiere		45.000,00	60.000,00
Hinzurechnung Schweine	40.000,00	40.000,00	72.000,00
Summe	124.000,00	145.000,00	132.000,00

Tz 16:

Der Eigenverbrauch war wie folgt anzusetzen und mit 10% der Umsatzsteuer zu unterziehen.

	1996	1997	1998
EV für private Pferde	144.000,00	144.000,00	160.000,00
EV aus L + F	10.000,00	10.000,00	10.000,00
Summe	154.000,00	154.000,00	170.000,00

Lt. Tz 17 des Bp-Berichtes beträgt die Umsatzhinzurechnung (10%): ATS 278.000,00 (1996), ATS 298.000,00 (1997) und ATS 302.000,00 (1998).

Tz 18:

Die Vorsteuern der Jahre 1996 - 1989 waren wie folgt zu berichtigen:

	1996	1997	1998
Ackerpacht	1.090,70	---	---
Schlachtkosten	---	---	181,82
Planungskosten	22.851,28	---	2.832,00
Inserate	---	561,00	1.628,00
Vorsteueränderung lt. Bp.:	23.941,98	561,00	4.641,81

B.) Einkommensteuer 1996 – 1998:**Tz 23:**

Die Vermietung von Wohnungen am B zählt nicht zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft. Die Einnahmen und Ausgaben, sowie die Aktiv- und Passivposten waren bei der Gewinnermittlung für die Land- und Forstwirtschaft auszuscheiden. Die Einkünfte für Vermietung und Verpachtung B waren zu berechnen.

Ausscheiden der Bilanzansätze, sowie der Erlöse und Ausgaben:

	1996	1997	1998
Aktiva Sanierung		175.987,00	172.432,00
Passiva Mietvorauszahlungen		160.909,65	127.309,65
Einnahmen Miete	35.640,00	60.000,00	32.928,47
AfA		1.778,00	3.555,00
Ausgaben Strom	2.502,40	0,00	191,81
Forderungsausfälle		8.640,00	21.800,00

Berechnung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (nach dem Prinzip des Zufließens):

	1996	1997	1998
Einnahmen Miete:			
Erlöse Miete	35.640,00	60.000,00	31.928,47
- Forderungsausfälle		- 8.640,00	- 21.800,00
Mietvorauszahlungen:		169.309,65	
- Mietvorauszahlungen (im Erlös enthalten)		- 8.400,00	- 33.600,00
Einnahmen Miete	35.640,00	212.269,65	- 33.471,00

	1996	1997	1998
Ausgaben Miete:			
AfA		1.778,00	3.555,00
Strom	2.502,40	0,00	191,81
Ausgaben Miete	2.502,40	1.778,00	3.746,81

	1996	1997	1998
Einnahmen Miete	35.640,00	212.269,65	- 23.471,00
- Ausgaben Miete	2.502,40	1.778,00	3.746,81
Einkünfte aus V + V	33.137,60	210.491,65	- 27.217,81

Tz 24:

Im Jahre 1996 wurde lt. Vermessungsurkunde Bescheid vom 8. November 1996 landwirtschaftlich genutzter Grund und Boden, der im Bauland der KG L liegt, parzelliert und in 17 Bauplätze aufgeteilt. Diese Bauplätze wurden ab dem Jahre 1997 verkauft, wobei sich der Verkauf über mehrere Jahre erstreckte.

Das Tatbestandsmerkmal der Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 23 Z. 1 EStG 1972 ist eine nachteilige Betätigung. Da dies im gegebenen Fall vorliegt, war der Grundstücksverkauf als gewerblicher Grundstückshandel einzustufen und den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzurechnen.

Für die Bewertung des Wareneinsatzes wurden außerbetriebliche Vergleiche herangezogen (Grundstücksankäufe aus Landwirtschaft, Parzellierung und anschließender Verkauf als Bauplätze durch gewerbliche Grundstückshändler) und darauf Rücksicht genommen, dass der Grund und Boden bereits ab dem Jahre 1972 als Bauland in der KG L aufscheint.

Der Wareneinsatz wurde mit 75% des Verkaufswertes zuzüglich der anteiligen Planungskosten festgesetzt. (Von den gesamten Verkäufen bis einschließlich des Jahres 2000 wurde ein durchschnittlicher Preis pro m² errechnet und als Grundlage herangezogen.)

Die diversen Ausgaben waren inklusive Umsatzsteuer als Betriebsausgaben zu berücksichtigen, da es sich beim Grundstückshandel um steuerfreie Umsätze gem. § 6 (1) UStG handelt und daher die anfallenden Vorsteuern zum Vorsteuerabzug gem. § 12 (3) UStG ausgeschlossen sind.

Berechnung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb - Grundstückshandel:

	1996	1997	1998
Einnahmen aus Verkäufen	0,00	4.063.259,15	1.458.399,00
Ausgaben: Inserate		3.366,00	9.768,00
Ausgaben: sonstige		---	16.992,00
Summe Ausgaben		3.366,00	26.760,00
Wareneinkauf	6.299.640,00	0,00	0,00
Planungskosten	137.108,00	0,00	0,00
Summe Wareneinkauf	6.436.748,00	0,00	0,00
+ Anfangsbestand 1.1.	0,00	6.436.748,00	3.571.780,00
- Endbestand 31.12.	6.436.748,00	3.571.780,00	2.077.318,00
Wareneinsatz	0,00	2.864.968,00	1.494.462,00
Erlöse	0,00	4.063.269,15	1.458.399,00
- Wareneinsatz	0,00	2.803.488,00	1.494.462,00
- Betriebsausgaben	0,00	3.366,00	26.760,00
Gewinn/Verlust	0,00	1.256.415,15	- 62.823,00

Für die Entnahmen aus der Landwirtschaft und die Einlage in den gewerblichen Grundstückshandel hat die Betriebsprüfung aus vergleichbaren Grundstücksverkäufen den Einlagewert mit 75% des Baulandverkaufspreises angesetzt. Die Grundstücksvergleichswerte sind dem Bw. übermittelt worden (18. Juli 2001).

Tz 25:*Land- und Forstwirtschaft als Liebhaberei*

Die Land- und Forstwirtschaft ist ab der vorläufigen Veranlagung 1995 als Liebhaberei einzustufen. Seit der Übernahme im Jahre 1987 wird der land- und forstwirtschaftliche Betrieb als Biobetrieb geführt. Seit diesem Zeitpunkt wurden fast ausschließlich nur Verluste erzielt. Trotz Umstellung auf einen Biobetrieb wurden keine Schwerpunkte für gezielte Bewirtschaftung zur Einkommenssteigerung gesetzt. Es wird lediglich versucht, den Boden zu verbessern, was bis zum heutigen Zeitpunkt jedoch noch keinen ersichtlichen Ertrag auf der Erlösseite einbrachte (ab der Ernte 1996 kein Verkaufserlös von Feldfrüchten).

Die Tierhaltung wird nur in geringem Ausmaß betrieben, sodass auch diese keine sehr hohen Erträge abwirft. Infolge der hohen Verschuldung und der bestehenden Art der Bewirtschaftung ist auch für kommende Jahre kein Gewinn zu erwarten.

▪ **Berufungsverfahren (Umsatz- und Einkommensteuer 1996 – 1998):**

Berufung (9. August 2001):

Die nach Verfahrenswiederaufnahmen prüfungskonform erlassenen Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 1996 – 1998 hat der Bw. innerhalb der mehrfach verlängerten Berufungsfrist angefochten (Berufung, 9. August 2001).

Die – vom Steuerberater verfasste - Anfechtungserklärung lautet:

Bei der Umsatzsteuer 1996 und 1997 wurde für Getreide ein Betrag von S 84.000,00 bzw. S 60.000,00 hinzugeschätzt.

Bei dieser Hinzuschätzung wurde nicht berücksichtigt, dass mein Mandant anlässlich der Betriebsprüfungsbesprechung ausdrücklich darauf hingewiesen hat, dass er nicht verkäufliches Getreide an das Vieh verfüttert.

Die Richtigkeit dieser Aussage lässt sich dadurch erhärten, dass im Jahre 1996 Futtermittel in Höhe von S 208,00 und im Jahre 1997 Futtermittel in Höhe von S 3.045,00 zugekauft wurden, während im Jahre 1998, für welches eine Zuschätzung nicht vorgenommen wurde, Futtermittel iHv S 23.664,00 zugekauft werden mussten.

Daraus ergibt sich eindeutig die Unzulässigkeit einer Hinzuschätzung für nicht verkaufte Getreide.

Im Jahre 1996 hat mein Mandant fünf Stück Stierkälber zugekauft, welche zum 31. Dezember 1996 inventiert wurden. Im Jahre 1997 erfolgte kein weiterer Zukauf, sodass der Stierbestand zum 31.12.1997 mit fünf Stück unverändert war.

Im Oktober 1998 hat mein Mandant einen Stier geschlagen und somit zum 31.12.1998 in der Inventur nur mehr vier Stück ausgewiesen.

Eine Umsatzhinzuschätzung aus dem Verkauf eines Stieres im Jahre 1997 ist daher nicht nachvollziehbar.

Anlässlich der Schlachtung des Stieres im Oktober 1998 ergaben sich Bruttoelosungen von S 26.447,00. Dabei hat mein Mandant soviel als möglich vom Fleisch und der Wurst verkauft, die nicht verkäuflichen Teile wurden dem Selbstverzehr zugeführt.

Aus dem Bruttoverkaufserlös errechnet sich ein Nettoverkaufserlös von S 24.042,73.

Unter Hinzurechnung der Zuschätzung für den angeblichen zusätzlichen Verkauf von Stierfleisch in Höhe von S 60.000,00 errechnet sich ein fiktiver Stierumsatz von S 84.000,00.

Daraus ermittelt man aus der verkäuflichen Fleischmenge von maximal 400 kg einen Durchschnittspreis von S 210,00 je kg. Ein derartiger Erlös je kg ist jedoch in Österreich nirgends zu erzielen.

Wie aus den vorliegenden Abrechnungen der Schlachtung im Oktober zu ermitteln ist, wurde das Kilo Fleisch zu brutto S 90,00 verkauft.

Ich nehme an, dem Finanzamt liegen Vergleichswerte vor, sodass für die Zuschätzung kein Raum bleibt.

Die Zuschätzungen für nicht erklärte Umsätze aus Schweineverkauf bleiben zunächst unangefochten. Ich behalte mir jedoch die Änderung meines Berufungsantrages vor.

Als Eigenverbrauch anerkenne ich pro Jahr ATS 20.000,00. Der von der Betriebsprüfung angesetzte Mehrbetrag wird angefochten.

Bei der Holzschlägerung fallen Kosten nur anlässlich der Schlägerung an, wobei diese im Wesentlichen aus Abnutzung und Treibstoffeinsatz bestehen.

Die Arbeitszeit des Unternehmers ist nicht zu bewerten.

Im Rahmen der Gesamtschlägerung beträgt die Schlägerung des Brennholzes für den Eigenbedarf einen äußerst geringen Anteil, weil als Brennholz die anlässlich der Schlägerung von Nutzholz anfallenden Restbestandteile des Baumes dem Eigenverbrauch zugeführt werden.

Insofern ist von einer Aufwandsentnahme nicht zu sprechen, weil es sich um Resteverwertung handelt.

Für die Pferdeinstellung gilt grundsätzlich dasselbe. Grundlage für die Nutzungsentnahme ist der angefallene Aufwand. Es ist amtsbekannt, dass bei Ponys, welche ganzjährig auf der Weide stehen, der Futtermittelaufwand sehr gering ist.

Dazu wären eventuelle Abschreibungsanteile an Gebäude zu rechnen, wobei ich darauf hinweise, dass zum Beispiel im Jahre 1998 die Abschreibung sämtlicher Wirtschaftsgebäude S 18.685,00 betragen hat.

Ich nehme auch an, dass es amtsbekannt ist, dass Einstellgebühren in der Regel für Dienstleistungen und nicht Materialaufwendungen bezahlt werden.

Dienstleistungen des Unternehmers stellen aber für seine eigenen Eigenverbräuche keine Berechnungsgrundlage dar.

Hinsichtlich der Berechnung der Vorsteuern durch die Betriebsprüfung bestehen keine Einwände.

Die Ermittlung der Umsatzsteuer stellt sich daher wie folgt dar: ...

Die Qualifizierung der Landwirtschaft als Liebhaberei wird anerkannt.

Bei der Ermittlung des Ergebnisses für den Grundstückshandel und die Vermietung hat die Betriebsprüfung die in der Gesamtbilanz enthaltenen Positionen für den Grundstückshandel und die Vermietung ausgeschieden, ist aber in weiterer Folge aus mir unverständlichen Gründen von der Bilanzierung abgegangen.

Mein Mandant hat seine gesamte Tätigkeit bilanziert, es gibt daher keinen Grund davon auszugehen, dass er bei der als Liebhabereibetrieb qualifizierter Landwirtschaft nunmehr für den Grundstückshandel und die Vermietung nicht mehr die Bilanzierung wählen wollte, sondern eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung.

Wäre schon früher die Landwirtschaft als Liebhabereibetrieb qualifiziert worden, hätte mein Mandant sowohl den Grundstückshandel als auch die Vermietung im Rahmen der Bilanzierung der Gewinnermittlung zugeführt.

Der Grund liegt darin, dass bei einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung willkürliche Jahresergebnisse entstehen, die auch die Feststellungen der Betriebsprüfung sehr klar und deutlich zeigen.

Die Betriebsprüfung hat für das Jahr 1997 einen Gewinnschilling von S 1.256.415,00, für das Jahr 1998 einen Verlust von S 62.823,00 und für das Jahr 1999 einen Gewinn von S 1.103.340,00 festgesetzt, wobei insbesondere zum Jahre 1999 festzuhalten ist, dass die Gesamteinnahmen in diesem Jahr aus dem Grundstücksverkauf S 1.104.000,00 betragen haben und ein Abzug des Einlagewertes der Grundstücke nicht vorgenommen wurde.

Auch wurde der im Jahr 1998 entstandene Gesamtverlust für das Jahr 1999 nicht zum Verlustabzug zugelassen.

Dies zeigt in der Nichtanwendung der Bilanzierung, wie sie mein Mandant vorgenommen hat, und außerdem noch mit einer missverstandenen Einnahmen-Ausgaben-Rechnung, in welcher den Einnahmen des Jahres 1999 keinerlei Einlagenwerte gegenübergestellt wurden, das rein fiskalistische Vorgehen der Betriebsprüfung.

Mein Mandant hat immer und wollte immer und wird immer bilanzieren, um derartige Ungerechtigkeiten zu vermeiden.

Ich habe im übrigen auch bei der Schlussbesprechung mit der Betriebsprüfung darauf hingewiesen, dass die Einkünfte aus dem Grundstückshandel und der Vermietung B im Rahmen einer Bilanzierung zu ermitteln sein werden.

Warum bei der Veranlagung diesem Ersuchen nicht gefolgt wurde, ist mir nicht bekannt.

Bei der Ermittlung des Einlagewertes der Grundstücke aus der Landwirtschaft in den Grundstückshandel ist die Betriebsprüfung davon ausgegangen, dass die Einlagewerte der Grundstücke 25 % unter dem Verkaufswert der Grundstücke als Baugründe liegen.

Begründet wurde dies damit, dass Vergleichswerte dies gezeigt hätten. Auf meine Bitte wurde mir sodann Vergleichswerte übermittelt, welche aber keineswegs die 25 % Differenz aufwiesen und daher keine Grundlage für diese Meinung der Finanzbehörde darstellen können.

Aufgrund meiner Erkundigungen hat sich herausgestellt, dass sehrwohl dann 25 % Differenz zwischen Baulandverkaufspreis und Einlagewert bzw. Ankauf von Ackergrundstücken für Parzellierungen gewählt werden können, wenn im Verkaufspreis die Aufschließungskosten enthalten sind und außerdem der Verkaufspreis nicht für alle Grundstücke fix und gleich ist.

Diese große Spanne ist nur deshalb notwendig, weil im Verkaufspreis die Aufschließungskosten enthalten sind und außerdem das Risiko des Nichterreichens des Verkaufspreises abgedeckt werden soll; handelt es sich um fixe gleich bleibende bzw. eher steigende Verkaufspreise der Baugrundstücke, dann wird diese 25 % Berechnungsmethode für den Einkaufspreis der Ackergrundstücke nicht herangezogen, sondern andere Methoden gewählt, welche von Provisionen über fixe Beträge je Bauplatz bzw. je m² bis zu prozentuellen Abschlägen reichen.

Ausgegangen wird aber jedenfalls immer vom angestrebten Verkaufspreis je m². Dazu gerechnet werden die Aufschließungskosten und dann der prozentuelle Abschlag von eventuell 25 % durchgeführt.

Für meinen Mandanten ergibt sich daher folgende Rechnung:

Angestrebter Verkaufspreis pro m ²	S 720,00
Aufschließungskosten je m ²	S 138,00
	<u>S 858,00</u>
davon 25 % Einlagewert der Grundstücke je m ²	S 643,50
Vermessungskosten je m ²	S 10,00
<u>Einstandswert der Grundstücke je m²</u>	<u>S 653,50</u>

Unter Anwendung dieser Werte und der tatsächlich erzielten Erlöse für die Verkäufe habe ich die Ergebnisse wie folgt ermittelt:

1997	Verlust	S	89.463,50
1998	Verlust	S	171.019,50
1999	Gewinn	S	105.934,50

Für die Vermietung B habe ich ebenfalls Bilanzen und Gewinn- und Verlustrechnungen erstellt, welche dieser Berufung beiliegen und folgende Ergebnisse zeigen:

1996	Gewinn	S	29.137,60
1997	Gewinn	S	65.182,00
1998	Gewinn	S	16.181,66

Bei der Veranlagung ab dem Jahre 1998 wurden auch Verlustabzüge aus der Vergangenheit nicht berücksichtigt. Diese sind allerdings anzusetzen, weil die Landwirtschaft als Liebhabereibetrieb erst ab dem 1.1.1995 beginnt. Verluste aus der Vorzeit sind daher gegen künftige Gewinn verwertbar.

Der Bw. beantragt die Festsetzung folgender Jahresgutschriften:

Umsatzsteuer 1996:	ATS	51.315,00
Umsatzsteuer 1997:	ATS	65.148,00
Umsatzsteuer 1998:	ATS	157.48,00

Einkommensteuer 1996:	ATS	26.500,00
Einkommensteuer 1997:	ATS	24.682,00
Einkommensteuer 1998:	ATS	154.838,00

Ergebnisse des vom Finanzamt zT vor und zT nach Einbringung der Berufung durchgeführten Ermittlungs- und Vorhalteverfahrens (Nachschau, Stellungnahme/Berufung, Besprechung/Berufung):

Nachschau:

Am 3. Juli 2001 ist eine Nachschau im Sinne des § 144 BAO durchgeführt worden; Gegenstand dieser Nachschau ist die zu erwartende Ernte 2001 gewesen.

Lt. Niederschrift/Erhebung (3. Juli 2001) hat der Bw. 2001 5,23 Ha Roggen und 19,88 Ha Weizen angebaut, rechnet mit einem Ertrag von ca. 2 – 3.000 kg/Ha und wird die gesamte Ernte 2001 verkaufen, da aus dem Jahr 2000 noch genügend Hirse zu Futterzwecken vorhan-

den ist. Im Jahr 1998 ist die gesamte Ernte durch Hagelschlag vernichtet worden; der Bw. hat das geerntete Getreide (ca. 5.000 kg) zur Gänze verfüttert.

Stellungnahme/Berufung:

Zur Berufung hat die Betriebsprüfung wie folgt Stellung genommen (23. August 2001):

Zuschätzung Getreide:

1996:

WR	8,13 ha	ca 2500kg/ha	20.000 kg	
WW	11,22 ha		28.000 kg	
Hirse	5,23 ha	ca 1500kg/ha	7.800 kg	
Amaranth	1,29 ha		2.000 kg	
Summe Ernte			57.800 kg	
+ AB			11.700 kg	
- EB			24.500 kg	
			45.000 kg	
- Saatgut			2.000 kg	
- Futter für Tiere			15.000 kg	
Zuschätzung lt. Bp			28.000 kg	* 3,00=84.000,00

(der Wert von S 3,00 wurde angesetzt, da es sich um Produkte aus biologischen Anbau handelt. - in der Inventur wurde Roggen und Weizen mit S 1,80 bewertet und Hirse mit S 3,00)

1997:

WR	4,84 ha	ca 2.500kg/ha	12.000 kg	
WW	6,59 ha		16.000 kg	
Hirse	10,23 ha	ca 1.500kg/ha	15.000 kg	
Summe Ernte			43.000 kg	
+ AB			24.500 kg	
- EB			27.000 kg	
			40.500 kg	
- Anbau			3.800 kg	
- Futter für Tiere			16.700 kg	
Zuschätzung lt. Bp			20.000 kg	* 3,00=60.000,00

1998: Hagelschäden keine Ernte

Summe Ernte	0 kg
+ AB	27.000 kg
- EB	10.500 kg
	16.500 kg
- Futter für Tiere und Saatgut	16.500 kg
Differenz	0 kg

Zukauf Futtermittel:

1996:	208,18	Kälbermilch		
1997	3.045,00	Salz		
1998	23.664,00	= 7.909,00 Heu	8.818,00 Heu	2.112,00 Wildfutter

Tiere:

It. Aussage des Bw. anlässlich der Betriebsprüfung sind lt. Aufzeichnungen im Tierverzeichnis folgende Schlachtungen vorgenommen worden:

1997	1 Stier
1998	2 Stiere

Anhaltspunkte lt. Belege:

1998	Beleg KA 177 3. Stier - insgesamt 232,7 kg Rindfleisch ab Hof verkauft
	1 Beleg Einnahmen Stier 5.636,36
	1 Ab Hofverkauf 50 kg Rindfleisch
	Beleg KA 156 Ausgaben 4.620,00 für Tiere zu Wurst verarbeiten

lt. Bp wurde der Erlös wie folgt berechnet:	1 Stier	500 kg * 90,00 =	45.000,00
	2 Stiere		90.000,00
	- Erlös erklärt		30.000,00
	Zuschätzung 1998		60.000,00

EV aus Land- und Forstwirtschaft 10.000,00/Jahr

EV für private Pferde:

6 Stück à 2.000,00/Monat, ab April 1998 7 Pferde

1996 Hilfsarbeiter für Tiere: 17.600,00 + Sozialabgaben 354,00

ab 1997	1 Arbeiter angestellt:	1997	481479,00	+ Abgaben	137.029,00
		1998	456721,00		133.136,00

Arbeiter wird hauptsächlich für Renovierungsarbeiten an den alten Stallgebäuden und zum Um- und Einbau von Pferdeboxen in den bestehenden Stallungen verwendet.

bezahlte Leistungen:

Heu- und Strohpressen, Lohndrusch	ca 40.000,00	11.000,00	22.000,00
Grundsteuern	15.500,00	15.800,00	24.700,00
Afa Gebäude			

Grundstückshandel:

Alle parzellierten Grundstücke liegen direkt am öffentlichen Wegenetz. In den Verkaufspreisen sind keine Aufschließungskosten enthalten. Die landwirtschaftliche Fläche wurde lediglich parzelliert und in Bauplätze mit ca 700 - 800 m² aufgeteilt. Es ist für die Bewertung des Einlagewertes der Grundstücksfläche ein Aufwand für Aufschließungskosten nicht zu berücksichtigen. Da weder eine Kanalisierung, Wasser- bzw. Stromversorgung für die zu verkaufenden Bauplätze von Seiten des Verkäufers errichtet wurden, konnte eine derartige Aufwertung, wie in der Berufung beantragt, von S 138/m² nicht angesetzt werden.

Auf Grund der Einsicht in den Bewertungsakten ergibt sich folgender Verkauf bis einschließlich 2000:

11.581,00 m ²	7.040.616,00	608,00/m ²
--------------------------	--------------	-----------------------

verkaufte Fläche	11.581,00m ²
noch nicht verkaufte Baupl.	2.234,00m ²
Gesamtfläche	13.815,00m ²

Gesamtfläche	13.815,00m ²	* 608,00	8.399.520,00
		75 %	6.299.640,00
	+ Planungskosten		137.108,00
			6.436,748,00
	: 13.815,00m ²	= 466,00/m ²	

Im Jahre 1999 wurde bei der Veranlagung der Wareneinsatz nicht berücksichtigt:

Verkaufserlöse	1.104.000,00	
+ AB	2.077.318,00	
- EB	1.402.660,00	
- Einsatz		674.658,00
div. Ausgaben		660,00
Gewinn 1999		428.682,00

Vermietung und Verpachtung

It. EStG sind die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten, eine Gewinnermittlung nach § 4 (1) EStG ist daher nicht möglich, auch wenn sie freiwillig erfolgt.

Besprechung/Berufung:

Die Stellungnahme/Berufung ist Gegenstand einer Besprechung (Finanzamt - Steuerberater des Bw.) gewesen.

Über das Ergebnis dieser Besprechung ist folgender Aktenvermerk verfasst worden:

- *„EV private Pferde (Ab/Bp. S 83 und S 140)*
Erlös f. Einstellung Pferde 1996 S 87.000,00, 1997 S 110.000,00, 1998 S 145.000,00
daraus ergibt sich ein durchschnittlicher Erlös/Pferd von S 1.357,00/Monat
unter Einbeziehung der in der Berufung angeführten Gründe wird ein monatlicher EV/Eigenpferd von S 900,00 vorgeschlagen
- *Zurechnung Getreide - 1998 keine Zurechnung, da 100 % Hagelschaden (Ab/Bp. S 95)*
It. Steuerberater hauptsächlich Verfütterung an Tiere (pro kg Fleisch werden 6 kg Getreide benötigt), er wird noch genaue Berechnung beibringen und unsererseits wird eventuell noch Kontakt mit der Landwirtschaftsgruppe aufgenommen

- *Rinder (Ab/Bp. S 143 + S 127), Zerfällungsbeispiel geht von ca. 370 kg pro Rind aus. Kopien der Rinderbestandsaufzeichnungen 1996 bis 1999 übernommen, daraus geht hervor, dass 1998 3 Stiere geschlagen wurden und 1999 2 Stiere.
Steuerberater bringt noch Aufstellung der verkauften bzw. der selbst verbrauchten Kg's (entweder Erhöhung Verkaufserlös oder Zurechnung bei EV)*
- *freiwillige Buchführung bei V + V?
Doralt zu § 4 Tz 22 + § 18 Tz 285*
- *Verlustabzug 1989 und 1990 o.k - diesbezüglich Stattgabe*
- *Berufungsausführung betreffend Schweine erfolgt noch*
- *Grundstücksverkauf - Zeuge wird namhaft gemacht, lt. Steuerberater sind zum Zeitpunkt der Einlage der Grundstücke die 25 % vom geplanten VP zu rechnen (wobei seiner Meinung nach lt. der ihm erklärten Vorgangsweise auch die Aufschließungskosten - in K ca. 130,00/m² - in Ansatz zu bringen sind für die Kalkulation der 25 %)*

Terminplan:

Bis Mitte Oktober werden die noch fehlenden Unterlagen nachgereicht und gleichzeitig erfolgt Terminvereinbarung betreffend Zeugen“.

Die fehlenden Unterlagen sind nicht nachgereicht worden; eine Terminvereinbarung zwecks Zeugeneinvernahme hat nicht stattgefunden.

Berufungsvorentscheidungen:

Am 15. März 2002 hat das Finanzamt Berufungsvorentscheidungen erlassen und hat der Berufung teilweise stattgegeben.

Im – am 18. März 2002 ausgefertigten – Begründungsteil der Berufungsvorentscheidungen hat das Finanzamt ausgeführt:

„Die einzelnen Berufungspunkte stellen sich wie folgt dar:

- *Unzulässigkeit der Hinzurechnung Getreide*
- *Nichtnachvollziehung der Hinzurechnung Stierverkäufe*
- *Nichtanerkennung des von der BP angesetzten Eigenverbrauches, Anerkennung eines Eigenverbrauches von S 20.000,00/Jahr*
- *Anteil der Schlägerung des Brennholzes für den Eigenbedarf äußerst gering, es handelt sich um Resteverwertung*
- *Pferdeeinstellung - Dienstleistungen des Unternehmers stellen für seinen eignen Eigenverbrauch keine Berechnungsgrundlage dar.*

- *Qualifizierung der Landwirtschaft als Liebhabereibetrieb wird anerkannt*
- *Bei der Veranlagung ab dem Jahre 1998 seien Verlustabzüge aus der Vergangenheit zu berücksichtigen, da die Landwirtschaft erst ab 1.1.95 als Liebhaberei betrachtet wird und daher die Verluste aus der Vorzeit verwertbar sind*
- *Hinsichtlich Grundstückshandel und Vermietung wurden mehrere Berufungspunkte ausgeführt:*
 - *vom Abgabepflichtigen wurde bilanziert, Bp. machte jedoch aus dem gewerblichen Grundstückshandel und aus der Vermietung und Verpachtung eine Einnahmen/Ausgaben-Rechnung*
 - *im Jahr 1999 wurde der Einlagewert der Grundstücke nicht berücksichtigt*
 - *auch wurde der im Jahr 1998 entstandene Gesamtverlust für das Jahr 1999 nicht zum Verlustabzug zugelassen*
 - *Bei Ermittlung des Einlagewertes der Grundstücke sei vom angestrebten Verkaufspreis je m² auszugehen, dann die Aufschließungskosten dazuzurechnen und erst in weiterer Folge ein eventueller Abschlag von 25 % durchzuführen.*

Am 20. September 2001 fand im Finanzamt mit dem steuerlichen Vertreter eine Besprechung zu den einzelnen Berufungspunkten statt; dabei wurde auch die Stellungnahme der Betriebsprüfung vom 23. August 2001 zur Kenntnis gebracht. Im Rahmen dieser Besprechung konnten zwar einige Punkte geklärt werden, zu einigen Positionen wurde die Nachreichung von Unterlagen (Aufstellung der verkauften bzw. selbst verbrauchten Rinder, genaue Berechnung über Verfütterung des Getreides an Tiere, Berufungsausführung betreffend Schweine) vereinbart, sowie die Namhaftmachung eines Zeugen bezüglich Berechnungsmodus des Einlagewertes der Grundstücke angekündigt. Trotz mehrmaliger Urgezen - Anruf vom 23. November 2001 sowie vom 15. Dezember 2001 – wurden keinerlei Unterlagen nachgereicht, daher muss nunmehr aufgrund des vorliegenden Sachverhaltes entschieden werden.

Wie in der Berufung ausgeführt, beträgt die Summe der Verlustvorträge aus den Jahren 1989 und 1990 S 756.553,00, davon sind gemäß § 117 Abs. 7 Z. 1 EStG 1988 in den Jahren ab 1998 je 1/5, d.s. S 152.311,00 zu berücksichtigen. Aufgrund des im Jahr 1998 angefallenen Verlustes ergibt sich daraus keine zahlenmäßige Änderung für die gegenständliche Berufung.

Betreffend Eigenverbrauch für die privaten Pferde ist ausgehend vom durchschnittlichen Erlös/Fremdpferd von S 1.357,00/Monat und unter Berücksichtigung der in der Berufung angeführten Gründe der Ansatz von monatlich S 900,00/Eigenpferd die unterste Grenze.

Bei sechs Pferden im Privatbesitz (ab April 1998 sieben) ergeben sich folgende Änderungen:

		1996	1997	1998
Eigenverbrauch lt. BVE	S	64.800,00	64.800,00	72.900,00
Eigenverbrauch lt. BP	S	144.000,00	144.000,00	160.000,00
Änderung lt. BVE	S	79.200,00	79.200,00	67.100,00

Hinsichtlich Getreide kann der Argumentation in der Berufung nicht gefolgt werden. Der ins Treffen geführt Zukauf von Futtermittel im Jahr 1998 setzte sich zum Großteil aus Heu und geringen Beträgen für Wildfutter zusammen. Da durch die Betriebsprüfung eine genaue Kalkulation unter Berücksichtigung von ausreichend Futter für die Tiere durchgeführt wurde und im Jahr 1998 aufgrund eines Hagelschadens keine Zurechnung erfolgte, besteht kein Grund, von den Feststellungen der Betriebsprüfung abzuweichen. Auch die in Aussicht gestellte genaue Berechnung über Verfütterungsmengen könnte an dieser Beurteilung nichts ändern, da im Jahr 1998 trotz 100%igen Ernteausfall durch Hagelschäden mit den angegebenen geringen Zukäufen das Auslangen gefunden werden konnte, außerdem wurde eingerechnet, dass im Jahr 1998 auch Futtermittel aus den Vorjahren verfüttert wurden.

Lt. Bw. anlässlich der Betriebsbesichtigung wurden 1997 ein Stier und 1998 zwei Stiere verkauft, laut den anlässlich der persönlichen Vorsprache am 20. September 2001 überreichten Unterlagen wurden 1997 kein Stier und 1998 drei Stiere veräußert. Die bei der persönlichen Vorsprache am 20.9.2001 in Aussicht gestellte Aufstellung der verkauften bzw. der selbst verbrauchten Menge wurde nicht nachgereicht.

Das im Brancheninformationssystem dargestellte Zerfallsbeispiel geht von ca. 370 kg verwertbarem Fleisch pro Rind aus, bei einem durchschnittlichen Verkaufspreis von S 90,00/kg (incl. 10 % Umsatzsteuer) ergibt sich für 1998 ein kalkulierter Gesamterlös von S 99.900,00. Dem steht ein erklärter Erlös von ca. S 30.000,00 gegenüber. Daraus ergibt sich eine Zurechnung für 1998 iHv S 69.900,00 (netto 63.545,00). Die Zurechnung für 1997 fällt weg, aus verwaltungsökonomischen Gründen wird die Zurechnung für 1998 auf den von der Betriebsprüfung angesetzten Betrag von S 60.000,00 belassen.

Zu den Grundstücken bleibt auszuführen, dass in den Verkaufspreisen für die Grundstücke keine Aufschließungskosten enthalten sind.

Auch wenn darauf hingewiesen wurde, dass die Preise der bekannt gegebenen Vergleichsverkäufe die Aufschließungskosten beinhalten, kann daraus für das gegenständliche Problem nichts gewonnen werden.

Dies auch deswegen, weil der 25%-ige Abschlag sehr gering angesetzt wurde, da bei den Vergleichsverkäufen sich ein Anschaffungspreis von ungefähr der Hälfte des Verkaufspreises errechnen lässt. Daher bleibt die erkennende Behörde bei den gewählten Ansätzen.

In diesem Zusammenhang ist auch auf das VwGH-Erkenntnis 25.2.1997, 95/14/0115, und auf einen auf dieses Erkenntnis sich beziehenden Artikel zu verweisen. Darin wird zur Höhe des Wareneinsatzes angeführt, dass wesentlich für dessen Ermittlung erstens der Zeitpunkt der Entnahme der Grundstücke aus der Landwirtschaft (Unterstellen eines einheitlichen Verkaufswillens) sowie zweitens die Einstufung der Grundstücke – als Bauland, Bauhoffungsland - ist.

Der Einlagewert ist durch Vergleichspreise zu ermitteln.

Vom Abgabepflichtigen bzw. vom steuerlichen Vertreter wurden keine Vergleichswerte vorgelegt, daher musste in Anlehnung an im Finanzamtsbereich getätigte Grundstücksverkäufe der Einlagewert ermittelt werden.

Bei den gegenständlichen Grundstücken handelt es sich lt. Schreiben der Marktgemeinde L vom 4.4.2001 um Bauland, daher wurde der Einlagewert abweichend von den festgestellten Vergleichswerten - diese wurden dem steuerlichen Vertreter mit Schreiben vom 18. Juli 2001 zur Kenntnis gebracht - mit 75 % der durchschnittlich erzielten Verkaufspreise angesetzt.

Die in der Berufung abweichend von der Erklärung angesetzten Erlöse aus Grundstücksverkäufen können nicht nachvollzogen werden, es bleibt bei den sowohl in den Erklärungen als auch im Bericht der Betriebsprüfung angesetzten Beträgen.

Der beantragten Ermittlung der Einkünfte gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 kann lediglich für den gewerblichen Grundstückshandel zugestimmt werden.

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sind lt. EStG 1988 der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten, eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 ist daher nicht möglich.

Die Besteuerungsgrundlagen laut Berufungsvorentscheidung errechnen sich wie folgt:

a) Umsatzsteuer

	1996	1997	1998
Umsatz 10 % lt. BP	S 639.847,67	S 890.749,80	S 753.451,83
Änderung Pferde	S - 79.200,00	S - 79.200,00	S - 87.100,00
Änderung Rinder	---	S - 45.000,00	---
Umsatz 10 % lt. BVE	S 560.647,67	S 766.549,98	S 666.351,83

b) Einkommensteuer

Der lt. Berufung im Jahr 1999 nicht angesetzte Einlagewert wird bei Erledigung der gesondert eingebrachten Berufung für das Jahr 1999 betreffend berücksichtigt.

Für die Jahre 1996 bis 1998 ergibt sich aufgrund der Einstufung der Landwirtschaft als Liebhaberei keine Änderung der Bemessungsgrundlagen, jedoch wird im Jahr 1997 ein Übertragungsfehler beim Einlagewert berichtigt:

Einnahmen aus Verkäufen	S 4.063.269,15
Ausgaben	S 3.366,00
Wareneinsatz	S 2.864.968,00
Gewinn lt. BVE 1997	S 1.194.935,00

Am 18. April 2002 hat der Bw. beantragt, die Berufung der Abgabenbehörde II. Instanz vorzulegen.

- **UMSATZ- UND EINKOMMENSTEUER 1999 (23. MAI 2001):**
- **Veranlagungs- und Berufungsverfahren (Umsatz- und Einkommensteuer 1999):**

Die gemäß § 200 Abs 1 BAO vorläufig erlassenen Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 1999 sind nach ihrer Bescheidbegründung auch unter Zugrundelegung von Feststellungen der Betriebsprüfung erlassen worden; diese Bescheide hat der Bw. auch innerhalb der mehrfach verlängerten Berufungsfrist angefochten (Berufung, 9. August 2001).

Seine Anfechtungserklärung lautet:

Ich beantrage das Einkommen für das Jahr 1999 mit S 0,00 und die Umsatzsteuergutschrift 1999 mit S 76.886,00 festzusetzen.

Die Ermittlung der im angefochtenen Einkommensteuerbescheid angeführten Einkünfte aus Gewerbebetrieb und aus Vermietung und Verpachtung ist mir nicht bekannt.

Ich lege daher für die Ermittlung aus Gewerbebetrieb - Grundstückshandel eine Bilanz sowie Gewinn- und Verlustrechnung für das Jahr 1999 vor, aus welcher sich ein Gewinn von S 105.935,00 ermittelt.

Ebenso lege ich eine Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung für die Vermietung B mit einem Gewinn von S 39.645,00 vor.

Daraus errechnet sich der Gesamtbetrag der Einkünfte mit S 145.580,00. Unter Berücksichtigung der Sonderausgaben mit dem Pauschbetrag von S 819,00, der Kirchensteuer mit S 1.000,00 und dem Verlustabzug aus 1989/90 mit 1/5 in Höhe von S 151.311,00 ergibt sich das Einkommen 1999 mit S 0,00.

Hinsichtlich des Grundstückshandels verweise ich darauf, dass mein Mandant immer bilanziert hat und auch für seinen Grundstückshandel trotz Qualifizierung der Landwirtschaft als Liebhaberei eine Bilanzierung vorgenommen hat. Die aus der Gesamtbilanz heraus gelöste Bilanz zum 31.12.1999 ergibt einen Gewinn von S 105.935,00.

Der Ansatz laut Veranlagung mit S 1.103.340,00 bei Erlöse für 1.593 m² im Gesamtausmaß von S 1.146.960,00 erscheint mir in keiner Weise plausibel und erklärbar.

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung kann ich nachvollziehen, beantrage aber zusätzliche Ausgaben für Strom iHv S 200,00, für Grundsteuer iHv S 1.000,00, für Versicherung iHv S 1.000,00 und für Steuerberatung iHv S 2.000,00 zu berücksichtigen, sodass sich ein Betrag von S 39.645,00 errechnet.

Im angefochtenen Bescheid wurden auch trotz Vorliegen von Verlustvorträge aus den Jahren 1989 bis 1994 keine daraus resultierenden Sonderausgaben abgezogen. Ich beantrage auch diesbezüglich die Berücksichtigung aus dem Fünftel der Verlustvorträge aus den Jahren 1989 und 1990.

Am 19. April 2002 hat das Finanzamt Berufungsvorentscheidungen erlassen und hat der Berufung – mit Ausnahme des Streitpunktes Grundstückshandel - stattgegeben.

Im – am 22. April 2002 ausgefertigten – Begründungsteil der Berufungsvorentscheidungen hat das Finanzamt ausgeführt:

Hinsichtlich der Abweichungen von der Steuererklärung wird auf die Begründung des Vorjahresbescheides/der Berufungsvorentscheidung sowie auf den Bericht über die Betriebsprüfung vom 26.4.2001 betr. die Jahre 1996 - 1998 verwiesen.

Der Gewinn aus Grundstückshandel wird wie folgt ermittelt:

Parz. 1	Verkauf 2000	776 m ²	Verkaufspreis 655.856,00 S
2	frei	754 m ²	
3	frei	760 m ²	
4	frei	720 m ²	

		3.010 m ²	x 608,00 S (=VKP pro m ²)=1.830.080,00 S
--	--	----------------------	--

1.830.560,00 S x 75% (=Einbringungswert) = 1.372.560,00 S

Bestand 31.12.1999 : 1.372.560,00

31.12.1998 : 2.077.318,00

Wareneinsatz 704.318,00

Erlöse 1.103.340,00

Wareneinsatz 704.758,00

Gewinn 398.582,00

Am 24. Mai 2002 hat der Bw. beantragt, die Berufung der Abgabenbehörde II. Instanz vorzulegen.

Aus dem Arbeitsbogen der Betriebsprüfung (Ab/Bp.):

Der Bw. hat im Betriebsprüfungsverfahren ausgesagt, dass Getreide zT sofort nach dem Verkauf von seinen Abnehmern übernommen wird und zT nach dem Verkauf beim Bw. gelagert wird und erst später von den Abnehmern übernommen wird.

Die Vorgangsweise – Getreide nach dem Verkauf beim Bw. zu lagern und erst später zu übernehmen - wird von den Abnehmern des Bw. nicht bestätigt (Ab/Bp. 138).

Der Bw. erklärt Einnahmen nur aus Förderungen und keine Einnahmen aus Getreideverkäufen und keine Einnahmen aus Verkäufen von Feldfrüchten zu haben. Der Bw. hat Bodenverbesserungsmaßnahmen gesetzt und gibt den Hektaertrag mit 2.500 kg/ha an (Ab/Bp. 139, 140).

Tierhaltung: 6 (ab April 1998: 7) Einstellpferde, 5 Rinder, Schafe, Ziegen und Schweine; Verpflegung der 6 (ab April 1998: 7) Einstellpferde: aus Ernteerträgen (Ab/Bp. 139, 140).

Über die Berufungen wurde erwogen:

Streitpunkte im ggstl. Berufungsverfahren sind:

- Schätzung/Umsätze aus Getreideverkäufen (Pkt 1)
- Schätzung/Umsätze aus Stierverkäufen (Pkt 2)
- Schätzung/Umsätze aus Schweineverkäufen (Pkt 3)
- Eigenverbrauch/private Pferdehaltung (Pkt 4)

- Eigenverbrauch aus Land- und Forstwirtschaft (Pkt 5)
- Bilanzierung/Grundstückshandel (Pkt 6)
- Grundstücksverkäufe (Pkt 7)
- Einlagewert der Grundstücke in den Grundstückshandel (Pkt 8)
- Berichtigung eines Übertragungsfehlers iZm dem Einlagewert/Grundstücke 1997 (Pkt 9)
- Nicht angesetzter Einlagewert/Grundstücke 1999 (Pkt 10)
- Aufschließungskosten/Grundstücke (Pkt 11)
- Erlöse lt. Anfechtungserklärung/Berufung (Pkt 12)
- Bilanzierung/Vermietung und Verpachtung (Pkt 13)
- Ausgaben aus Vermietung und Verpachtung (Strom, Grundsteuer, Versicherung, Steuerberatung (Pkt 14)
- Sonderausgabe/Verlustabzug, Sonderausgabe/Verlustvortrag (Pkt 15)
- **1.) Schätzung/Umsätze aus Getreideverkäufen:**

Im Betriebsprüfungsverfahren hat der Bw. ausgesagt, ausschließlich Einnahmen aus Förderungen und keine Einnahmen aus Getreideverkäufen und Verkäufen von anderen Feldfrüchten zu haben; nach dem Ergebnis des von der Abgabenbehörde I. Instanz durchgeführten Beweisverfahrens hat der Bw. Getreide verkauft; die Umsätze aus den Getreideverkäufen sind geschätzt worden.

Bei der Schätzung handelt es sich um eine Form der Ermittlung eines Sachverhaltes, die von den Abgabenbehörden anzuwenden ist, wenn die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermittelt oder berechnet werden können (§ 184 Abs. 1 (1. Satz) BAO idF Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetz [AbgRmRefG], BGBl I, 2002/97).

Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskünfte über die Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen für die Abgabenerhebung wesentlich sind (§ 184 Abs. 2 BAO idgF).

Die Schätzungsberechtigung bei den Umsätzen aus Getreideverkäufen (und daraus abgeleitet die Schätzungsmethode) hat das Finanzamt auf „*offenbar nicht erklärte Getreideverkäufe*“ gestützt (vgl. Bp-Bericht, Tz 15).

Das Vorliegen von nicht erklärten Getreideverkäufen löst die Schätzungsbefugnis der Abgabenbehörde nach § 184 Abs. 2 BAO idgF aus; ob Getreideverkäufe tatsächlich nicht erklärt

worden sind, ist eine auf der Ebene der Beweiswürdigung zu lösende Sachfrage (VwGH, 29.1.2003, 97/13/0056).

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

Nach ständiger Rechtsprechung genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (Ritz, Bundesabgabenordnung: Kommentar, 3. überarbeitete Auflage, § 167, Tz 8, und die do. zit. Judikate).

Nach der Anfechtungserklärung/Berufung soll die Schätzung der Umsätze aus Getreideverkäufen nicht zulässig sein, weil das Verfüttern von nicht verkäuflichem Getreide und der wegen des geringen Ernteertrags notwendige Zukauf von Futtermitteln nicht berücksichtigt worden sei.

A. Verfüttern von nicht verkäuflichem Getreide

IdF ist von folgender Sach- und Beweislage auszugehen:

Im Betriebsprüfungsverfahren haben sich die Abgabenbehörden die Feldbestellungspläne vorlegen lassen (Ablichtungen der Feldbestellungspläne befinden sich im Ab/Bp.) und haben den Bw. über den Ernteertrag befragt: Damals hat der Bw. ausgesagt, er habe Bodenverbesserungsmaßnahmen gesetzt. Seinen Ernteertrag hat er mit 2.500 kg/ha angegeben.

Die Betriebsprüfung hat damals (und bei der Nachschau vom 3. Juli 2001) auch Feststellungen über den (ausbleibenden) Erfolg der Bodenverbesserungsmaßnahmen, über Ernteschäden (z.B. 1998: Vernichtung der gesamten Ernte durch Hagel), die Verwendung von Ernteerträgen als Saatgut, den Zukauf von Futtermitteln (1998: zum Großteil Heu, in geringem Umfang Wildfutter), die Verfütterung der Ernte aus den Streitjahren und die Verfütterung von aus den vorangegangenen Jahren stammenden Erntevorräten getroffen.

Nach den Recherchen der Betriebsprüfung hat der Tierbestand des Bw. damals 6 (ab April 1998: 7) Einstellpferde, 5 Rinder, Schafe, Ziegen und Schweine umfasst; die 6 (ab April 1998: 7) Einstellpferde hat der Bw. mit Ernteerträgen gefüttert (vgl. Ab/Bp. 139, 140).

Ihre Schätzung hat die Betriebsprüfung unter Berücksichtigung der v.a. Feststellungen durchgeführt; d.h. sie hat bei dieser Schätzung auch die – lt. Berufungsvorentscheidungen: erfolglosen – Bodenverbesserungsmaßnahmen, die Ernteschäden, die Verwendung von Ernteerträgen als Saatgut, den Zukauf von Futtermitteln, die Verfütterung der Ernteerträge und die Verfütterung von aus den Vorjahren stammenden Erntevorräten berücksichtigt.

Nach dem Ergebnis dieser Schätzung ist auszuschließen, dass der gesamte Ernteertrag der Streitjahre verfüttert worden ist: Das Schätzungsergebnis ist daher ein gegen die Verfütterung des gesamten Ernteertrages sprechendes Beweismittel.

Im Betriebsprüfungsverfahren hat der Bw. ausgesagt, Getreide werde nach dem Verkauf zT bei ihm gelagert und von den Abnehmern erst später übernommen:

Diese Aussage wird von Getreidekäufern des Bw. nicht bestätigt; das Vorhandensein von Lagerungsverträgen/Lagerungsvereinbarungen konnte der Bw. nicht nachweisen. Dass – entgegen den Aussagen der Getreidekäufer - die vom Bw. behauptete Lagerung von verkauftem Getreide stattgefunden hat, hat die Betriebsprüfung auch für den Zeitraum von Beginn der Betriebsprüfung bis zur Schlussbesprechung nicht festgestellt. Die Aussage des Bw. - Getreide werde nach dem Verkauf zT bei ihm gelagert und von den Abnehmern erst später übernommen – ist daher nicht verifizierbar.

Nach dieser Sach- und Beweislage ist das Nichtlagern von verkauften Getreideerträgen kein Indiz dafür, dass der Bw. keine Ernteerträge verkauft hat.

Bei der Besprechung im Finanzamt hat der Steuerberater namens des Bw. zugesagt, eine Berechnung über die Verfütterung der gesamten Ernteerträge bzw. des Getreides nachzureichen; die zugesagte Berechnung ist nicht vorgelegt worden.

Da der Bw. eine Berechnung, deren Ergebnis die Verfütterung aller Ernteerträge/Getreide ist, nicht vorgelegt hat, ist bei der Entscheidung über diesen Streitpunkt von der Sach- und Beweislage zum Stichtag der Nachschau auszugehen.

Die Ermittlungsergebnisse dieser Nachschau bestätigen die Richtigkeit und Vollständigkeit der im Betriebsprüfungsverfahren ermittelten Schätzungsgrundlagen und dass die Betriebsprüfung für ihre Schätzung schon damals die Ausgangspositionen verwendet hat, die den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe kommen.

B. Beweismittel/Futtermittelzukäufe:

Nach der Anfechtungserklärung/Berufung sollen Futtermittelzukäufe beweisen, dass keine Getreideverkäufe stattgefunden haben.

Aus Futtermittelzukäufen ist jedoch nicht zwingend zu schließen, dass keine Getreideverkäufe stattgefunden haben:

Dies deshalb, weil es einem Landwirt – unabhängig davon, ob der Ernteertrag ausreicht, um den Tierbestand aus dem eigenen Getreide- und/oder Feldfrüchteanbau zu füttern oder nicht - frei steht, ob er seinen Tierbestand mit aus der eigenen Landwirtschaft stammenden Getreide und/oder Feldfrüchten füttert oder ob er Futtermittel zukaft.

Futtermittelzukäufe sind daher nicht geeignet, Gewissheit darüber herzustellen, dass keine Getreideverkäufe stattgefunden haben.

Nach der v.a. Sach- und Beweislage ist als erwiesen anzusehen, dass der Bw. Ernteerträge verkauft hat.

Werden Ernteerträge verkauft, sind die aus den Verkäufen stammenden Erlöse umsatzsteuerpflichtig (§ 1 Abs 1 Z 1 UStG 1994 idgF).

Der Umfang der verkauften Ernteerträge/Getreide ist aus den Aufzeichnungen des Bw. und aus den vom Bw. im Betriebsprüfungs- und Berufungsverfahren vorgelegten Dokumenten nicht feststellbar; die Abgabenbehörde ist daher berechtigt gewesen, die Einnahmen aus den Getreideverkäufen zu schätzen.

Mit den unter Pkt. A angeführten Schätzungsgrundlagen – und dazu gehören auch die Futtermittelzukäufe - hat die Abgabenbehörde I. Instanz alle idF entscheidungsrelevanten Sachverhaltselemente berücksichtigt, von ihren Schätzungsgrundlagen, ihrer Schätzungsmethode und ihrem Schätzungsergebnis ist daher nicht abzuweichen.

Der Unabhängige Finanzsenat setzt deshalb die Umsätze aus Getreideverkäufen in der von der Abgabenbehörde I. Instanz geschätzten Höhe fest.

- Über den Streitpunkt/Umsätze aus Getreideverkäufen hat das Finanzamt in den mit dieser Berufungsentscheidung aus dem Rechtsbestand ausscheidenden Berufungsvorentscheidungen entschieden. Der Unabhängige Finanzsenat verweist auf die in dieser Berufungsentscheidung zitierten Ausführungen aus dem Begründungsteil der Berufungsvorentscheidungen; mit diesem Verweis werden die do. Ausführungen Bestandteil des Begründungsteiles dieser Berufungsentscheidung.

Das Berufungsbegehren, die Umsätze aus Getreideverkäufen mit ATS 0,00 bzw. € 0,00 festzusetzen, ist abzuweisen.

▪ **2.) Schätzung/Umsätze aus Stierverkäufen:**

Nach dem Ergebnis des von der Abgabenbehörde I. Instanz durchgeführten Beweisverfahrens hat der Bw. Stiere verkauft; die Umsätze aus den Stierverkäufen sind geschätzt worden.

Nach der Anfechtungserklärung/Berufung soll die Schätzung der Umsätze aus Stierverkäufen dem Grund nach nicht zulässig sein, weil der Bw. 1996 fünf Stierkälber zugekauft, 1997 seinen Stierbestand nicht verändert, 1998 einen Stier geschlagen und in seinem Inventar zum 31. Dezember 1998 – richtigerweise - vier Stiere ausgewiesen habe; diese Schätzung soll der Höhe nach nicht zulässig sein, weil der von den Abgabenbehörden errechnete Verkaufspreis bei Stierverkäufen nicht erzielbar sei.

Bei diesem Streitpunkt ist von folgender Sach- und Beweislage auszugehen:

Im Betriebsprüfungsverfahren ist den Abgabenbehörden ein Tierverzeichnis vorlegt worden. Nach diesem Tierverzeichnis hat der Bw. 1997 keinen Stier und 1998 drei Stiere verkauft (vgl. Sachverhaltsdarstellung/Berufungsvorentscheidungen).

Festzustellen ist: Die Aufzeichnungen im Tierverzeichnis stehen in Widerspruch zur vorzit. Anfechtungserklärung/Berufung.

Von zwei sich widersprechenden Aussagen ist die Erstaussage glaubwürdiger als die – zeitlich gesehen – später gemachten Aussagen: Dies deshalb, weil eine Erstaussage die größte Vermutung mit sich bringt, dass sie der Wahrheit am nächsten kommt.

Änderungen im Tierbestand sind zeitnah in Tierverzeichnissen einzutragen; Inventare werden später erstellt. Die Aufzeichnungen im Tierverzeichnis sind daher eine (schriftliche) Erstaussage über den Tierbestand. Als Erstaussage sind die Aufzeichnungen im Tierverzeichnis glaubwürdiger als die - zeitlich gesehen - später verfassten Inventare und die nach den Inventaren verfasste Anfechtungserklärung/Berufung; die Aufzeichnungen im Tierverzeichnis sind daher als Entscheidungsgrundlage zu verwenden.

Nach den Aufzeichnungen im Tierverzeichnis haben Stierverkäufe stattgefunden. Haben Stierverkäufe stattgefunden, sind die Erlöse aus diesen Stierverkäufen umsatzsteuerpflichtig (§ 1 Abs 1 Z 1 UStG 1994 idgF).

Aus den Veranlagungsakten und dem Berufsungsakt des Unabhängigen Finanzsenates ist festzustellen: Die Erlöse bzw. Einnahmen aus diesen Stierverkäufen sind den Abgabenbehörden nicht bekannt gegeben worden; sie sind aus den im Betriebsprüfungs- und Berufungsverfahren vorgelegten Dokumenten nicht feststellbar.

Nach dieser Sach- und Beweislage ist die Schätzung der Einnahmen aus Stierverkäufen dem Grunde nach zulässig gewesen.

IVm der Anfechtungserklärung/Berufung hat der Bw. angeregt, die Umsätze aus Stierverkäufen nach, dem Finanzamt offenbar vorliegenden, Vergleichswerten zu berechnen und hat idZ vermutet, dass nach den, dem Finanzamt vorliegenden, Vergleichswerten für eine Zuschätzung kein Raum bleibe:

Lt. Begründungsteil/Berufungsvorentscheidungen hat das Finanzamt die Einnahmen aus Stierverkäufen nach einem im Brancheninformationssystem dargestellten Zerfallungsbeispiel berechnet und hat dabei festgestellt: Das Ergebnis dieser Berechnung unterscheidet sich nur geringfügig vom Ergebnis der Schätzung/Betriebsprüfung.

Der Unabhängige Finanzsenat hat nachgerechnet und kommt zu dem selben Ergebnis. Für den Unabhängigen Finanzsenat ist daher das Ergebnis der Berechnung nach den, dem Finanzamt vorliegenden, Vergleichswerten ein für das Schätzungsergebnis der Betriebsprüfung - und damit auch ein für die auf Grundlage dieses Schätzungsergebnisses erfolgte Umsatzhinzurechnung - sprechendes Beweismittel.

Wie oben festgestellt, unterscheidet sich das auf Grundlage des, im Brancheninformationssystem dargestellten, Zerfallungsbeispiels ermittelte Schätzungsergebnis nur geringfügig vom Schätzungsergebnis der Betriebsprüfung. Deshalb hat das Finanzamt im von der Abgabenbehörde I. Instanz durchgeführten Berufungsverfahren von der Festsetzung der Umsätze/Stierverkäufe in Höhe der mittels o.a. Zerfallungsbeispiel ermittelten Werte aus verwaltungsökonomischen Gründen Abstand genommen (vgl. Berufungsvorentscheidungen).

Werden Schätzungsergebnisse nach, sich voneinander unterscheidenden, Schätzungsmethoden ermittelt und weichen die Schätzungsergebnisse nur geringfügig voneinander ab; kann das als Bemessungsgrundlage bereits verwendete Schätzungsergebnis – unabhängig davon, ob dieses Schätzungsergebnis niedriger oder höher ist als das bisher nicht als Bemessungsgrundlage verwendete Schätzungsergebnis - aus verwaltungsökonomischen Gründen beibehalten werden.

Deshalb behält der Unabhängige Finanzsenat die vom Finanzamt in den angefochtenen Bescheiden verwendete Bemessungsgrundlage bei und setzt die Umsätze aus Stierverkäufen in der von der Betriebsprüfung geschätzten Höhe fest.

- Über den Streitpunkt/Umsätze aus Stierverkäufen hat das Finanzamt in den mit dieser Berufungsentscheidung aus dem Rechtsbestand ausscheidenden Berufungsvorentscheidungen entschieden: Der Unabhängige Finanzsenat verweist auf die in dieser Berufungsentscheidung zitierten Ausführungen aus dem Begründungsteil der Berufungsvorentscheidungen; mit diesem Verweis werden die do. Ausführungen Bestandteil des Begründungsteiles dieser Berufungsentscheidung.

Das Berufungsbegehren, keine Umsätze aus Stierverkäufen festzusetzen, ist abzuweisen.

▪ **3.) Schätzung/Umsätze aus Schweineverkäufen:**

Nach dem Ergebnis des von der Abgabenbehörde I. Instanz durchgeführten Beweisverfahrens hat der Bw. Schweine verkauft; die Umsätze aus den Schweineverkäufen sind geschätzt worden.

- Der Bw. hat die lt. Anfechtungserklärung/Berufung vorbehaltene Anfechtung der Schätzung der Umsätze aus Schweineverkäufen nicht nachgeholt.

- Wird eine zunächst vorbehaltene Anfechtung später nicht nachgeholt, liegt kein Streitpunkt vor.
- Über nicht strittige Punkte einer Entscheidung hat die Berufungsbehörde nicht zu entscheiden, wenn ihr im Berufungsverfahren keine iZm dem nicht strittigen Punkt stehende, neuen Tatsachen, Beweise und Anträge zur Kenntnis gelangen (§ 280 BAO idGF).
- Aus den Veranlagungsakten und aus dem Berufsakt/Unabhängiger Finanzsenat ist festzustellen: Zu diesem Streitpunkt sind den Abgabenbehörden keine neuen Tatsachen, Beweise und Anträge zur Kenntnis gelangt.
- Nach der v.a. Sach- und Rechtslage hat der Unabhängige Finanzsenat über die Zulässigkeit dieser Schätzung nicht zu entscheiden.
- **4.) Eigenverbrauch/private Pferdehaltung:**

Der Bw. hat Pferde privat gehalten. Von der Betriebsprüfung sind für deren Verpflegung und Unterkunft ATS 2.000,00 pro Pferd und Monat als Eigenverbrauch festgesetzt worden.

Vom Bw. wird ein Eigenverbrauch iHv ATS 20.000,00 p.a. anerkannt; der Mehrbetrag wird angefochten: Erstens sei der Futtermittelaufwand bei ganzjährig auf der Weide stehenden Ponys gering und zweitens sollen Abschreibungsanteile/Gebäude bei der Berechnung des Eigenverbrauchs auch nicht berücksichtigt worden sein.

Konkrete Berechnungsgrundlagen für den nicht angefochtenen Eigenverbrauch und die Beträge, die der Bw. als Futtermittelaufwand und als Abschreibungsanteile/Gebäude angesetzt haben will, hat der Bw. nicht bekannt gegeben; er weist idZ nur darauf hin, „*dass zum Beispiel im Jahr 1998 die Abschreibung sämtlicher Wirtschaftsgebäude S 18.685,00 betragen hat*“ (vgl. Anfechtungserklärung/Berufung).

Die Berechnungsgrundlagen für den Eigenverbrauch sind Gegenstand der Besprechung Finanzamt – Steuerberater gewesen. Das Finanzamt hat damals einen Berechnungsvorschlag gemacht, dem der Bw. offenbar nicht widersprochen hat (vgl. Aktenvermerk).

In den Berufungsvorentscheidungen ist auf Grundlage dieses Berechnungsvorschlages eine Neuberechnung des Eigenverbrauchs durchgeführt worden; zu dieser Neuberechnung hat das Finanzamt ausgeführt:

Betreffend Eigenverbrauch für die privaten Pferde ist ausgehend vom durchschnittlichen Erlös/Fremdpferd von S 1.357,00/Monat und unter Berücksichtigung der in der Berufung angeführten Gründe der Ansatz von monatlich S 900,00/Eigenpferd die unterste Grenze. Bei sechs Pferden im Privatbesitz (ab April 1988 sieben) ergeben sich folgende Änderungen:

		1996	1997	1998
Eigenverbrauch lt. BVE	S	64.800,00	64.800,00	72.900,00
Eigenverbrauch lt. BP	S	144.000,00	144.000,00	160.000,00
Änderung lt. BVE	S	79.200,00	79.200,00	67.100,00

Gegen die Neuberechnung in den Berufungsvorentscheidungen hat der Bw. in seinem Vorla-geantrag keine neuen Sachargumente vorgebracht; deshalb spricht nichts dagegen, diese Be-rechnung beizubehalten und den Eigenverbrauch nach der in den Berufungsvorentscheidun-gen dargestellten Neuberechnung festzusetzen.

Der Unabhängige Finanzsenat setzt daher in seiner Berufungsentscheidung den Eigenver-brauch/private Pferdehaltung lt. Berufungsvorentscheidungen fest.

- Das Berufungsbegehren, den Eigenverbrauch mit ATS 20.000,00 p.a. festzusetzen, wird abgewiesen.
- **5.) Eigenverbrauch aus Land- und Forstwirtschaft:**

In den angefochtenen Bescheiden ist der Eigenverbrauch aus Land- und Forstwirtschaft mit ATS 10.000,00 p.a. festgesetzt worden.

Die Anfechtungserklärung zu diesem Streitpunkt lautet:

Bei der Holzschlägerung fallen Kosten nur anlässlich der Schlägerung an, wobei diese im wesentlichen aus Abnutzung und Treibstoffeinsatz bestehen. Die Arbeitszeit des Unterneh-mers ist nicht zu bewerten. Im Rahmen der Gesamtschlägerung beträgt die Schlägerung des Brennholzes für den Eigenbedarf einen äußerst geringen Anteil, weil als Brennholz die anlässlich der Schlägerung von Nutzholz anfallenden Restbestandteile des Baumes dem Eigenverbrauch zugeführt werden. Insofern ist von einer Aufwandsentnahme nicht zu spre-chen, weil es sich um Resteverwertung handelt.

Nach der vorzit. Anfechtungserklärung hat der Bw. mit „*beträgt die Schlägerung des Brenn-holzes für den Eigenbedarf einen äußerst geringen Anteil*“ bestätigt, dass er Brennholz für den Eigenbedarf aus der Landwirtschaft entnommen hat.

Werden land- oder forstwirtschaftliche Produkte für den Eigenbedarf entnommen, ist diese Entnahme umsatzsteuerpflichtig (§ 1 Abs 1 Z 2 UStG 1994 idgF):

Die Entnahme von Brennholz für den Eigenbedarf ist daher umsatzsteuerpflichtiger Eigenver-brauch.

Festzustellen ist: Da der Bw. für den Eigenbedarf bestimmtes Brennholz aus seinem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb entnommen hat, ist ein umsatzsteuerpflichtiger Eigenverbrauch festzusetzen.

In der Anfechtungserklärung/Berufung beschreibt der Bw. seinen Eigenbedarf an Brennholz als „*einen äußerst geringen Anteil ... im Rahmen der Gesamtschlägerung*“; wie hoch dieser Anteil gewesen ist, gibt der Bw. nicht bekannt.

Die Umschreibung der Eigenbedarfshöhe als „*äußerst geringer Anteil*“ ... „*im Rahmen der Gesamtschlägerung*“ bieten keine Anhaltspunkte dafür, mit welchem Betrag dieser Eigenverbrauch festzusetzen ist.

Die Höhe dieses – lt. Bw. geringen - Eigenbedarfes ist aus den im Betriebsprüfungsverfahren vorgelegten Dokumenten nicht feststellbar; im Berufungsverfahren hat der Bw. den „*äußerst geringer Anteil*“ ... „*im Rahmen der Gesamtschlägerung*“ auch nicht konkretisiert.

Die Abgabenbehörden sind daher berechtigt gewesen, den Eigenverbrauch aus Land- und Forstwirtschaft zu schätzen.

Da der Bw. keine, von der Schätzungsmethode der Betriebsprüfung abweichende Schätzungsmethode vorgeschlagen hat, besteht keine Veranlassung von der damals verwendeten Schätzungsmethode anzuweichen.

Das Berufungsbegehren, keinen Eigenverbrauch aus Land- und Forstwirtschaft festzusetzen, ist abzuweisen.

▪ **6.) Bilanzierung/Grundstückshandel:**

- Der Bw. hat beantragt, die Einkünfte aus dem – unstrittig gewerblichen - Grundstückshandel gemäß § 4 Abs 1 EStG 1988 zu ermitteln.
- Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb gehören zu den Einkunftsarten, deren Gewinne gemäß § 4 Abs 1 EStG 1988 ermittelt werden dürfen; dem Berufungsbegehren ist daher stattzugeben.

▪ **7.) Grundstücksverkäufe:**

Bei der Besprechung im Finanzamt hat der Steuerberater die Einvernahme eines Zeugen zum Beweisthema Grundstücksverkauf beantragt; Name und ladungsfähige Anschrift der als Zeuge/Zugin einzuvernehmenden Person hat der Bw. bzw. sein Steuerberater nicht bekannt gegeben.

Von den Parteien beantragte Beweise sind aufzunehmen, soweit nicht eine Beweiserhebung gemäß § 167 Abs. 1 BAO zu entfallen hat (§ 183 Abs 3 BAO, 1. Satz).

Eine Beweiserhebung gemäß § 167 Abs. 1 BAO hat bei Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind, und Tatsachen, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, zu entfallen, weil diese Tatsachen keines Beweises bedürfen.

Von der Aufnahme beantragter Beweise ist abzusehen, wenn die unter Beweis zu stellenden Tatsachen als richtig anerkannt werden oder unerheblich sind, wenn die Beweisaufnahme mit unverhältnismäßigem Kostenaufwand verbunden wäre, es sei denn, dass die Partei sich zur Tragung der Kosten bereit erklärt und für diese Sicherheit leistet, oder wenn aus den Umständen erhellt, dass die Beweise in der offenbaren Absicht, das Verfahren zu verschleppen, angeboten worden sind (§ 183 Abs 3 BAO, 2. Satz).

Nach der vorzit Rechtslage hätten die Abgabenbehörden die beantragte Zeugeneinvernahme durchführen müssen; idF hatte eine Beweisaufnahme durch Zeugeneinvernahme nicht zu erfolgen:

Soll eine bestimmte Person als Zeuge/Zugin vernommen werden, ist sein/ihre Name und eine ladungsfähige Anschrift bekannt zu geben: Werden weder Name noch eine ladungsfähigen Anschrift des/der einzuvernehmenden Zeugen/Zugin bekannt gegeben, liegt kein ordnungsgemäßer Beweisantrag vor. Nicht ordnungsgemäße Beweisanträge sind abzuweisen.

Da der Bw. weder den Namen noch die ladungsfähigen Anschrift der einzuvernehmenden Person bekannt gegeben hat, ist der Beweisantrag/Zeugeneinvernahme abzuweisen.

▪ **8.) Einlagewert der Grundstücke in den Grundstückshandel:**

Bei diesem Streitpunkt ist von folgender Sach- und Rechtslage auszugehen:

- Vom Bw. bis 1996 landwirtschaftlich genutztes Bauland ist in 17 Bauflächen aufgeteilt und in den Jahren 1997 - 2000 verkauft worden. Die Grundstücksverkäufe des Bw. sind nicht als landwirtschaftliche Hilfsgeschäfte sondern als gewerblicher Grundstückshandel steuerlich erfasst worden.
- IZm der steuerlichen Erfassung der Grundstücksverkäufe als gewerblicher Grundstückshandel musste der Einlagewert dieser Grundstücke festgesetzt werden.

Nach der Anfechtungserklärung/Berufung hat der Bw. die Behandlung der Grundstücksverkäufe als gewerblicher Grundstückshandel anerkannt; beanstandet wird der für diese Grundstücke angesetzte Einlagewert.

Lt. Finanzamt ist der Einlagewert/Grundstücke mit den für Bauland erzielbaren Durchschnittsverkaufspreisen festzusetzen; lt. Bw. mit den niedrigeren Durchschnittsverkaufspreisen für Ackerflächen (vgl. Anfechtungserklärung/Berufung).

Für die Festsetzung des Einlagewertes der Grundstücke hat die Betriebsprüfung die Verkaufspreise von im Finanzamtsbereich getätigten Grundstücksverkäufen als Vergleichspreise verwendet. Eine Liste der für die Festsetzung der Einlagewerte verwendeten Grundstücksverkäufe ist dem Bw. übermittelt worden.

Mit den Berufungsvorentscheidungen vom 15. März 2002 und 22. April 2002 hat das Finanzamt den Einlagewert der Grundstücke mit 75% der durchschnittlich erzielbaren Verkaufspreise angesetzt, weil diese Grundstücke „*Bauland*“ sind.

Der Unabhängige Finanzsenat vertritt auch die Auffassung, dass der Einlagewert von Bauland mit 75% der durchschnittlichen Verkaufspreise/Bauland festzusetzen ist und bestätigt die in den Berufungsvorentscheidungen enthaltenen Berechnungen des Einlagewertes der Grundstücke.

Der Unabhängige Finanzsenat entscheidet: Der Einlagewert/Grundstücke ist lt. Berechnungen/Berufungsvorentscheidungen festzusetzen.

- Auf die in dieser Berufungsentscheidung zitierten Ausführungen zum Streitpunkt Einlagewert der Grundstücke in den Grundstückshandel aus dem Begründungsteil der Berufungsvorentscheidungen wird verwiesen; mit diesem Verweis werden die do. Ausführungen Bestandteil des Begründungsteiles dieser Berufungsentscheidung.
- Das Berufungsbegehren, den Einlagewert/Grundstücke nicht mit 75% der durchschnittlich für Bauland erzielbaren Verkaufspreise festzusetzen, ist abzuweisen.
- **9.) Berichtigung eines Übertragungsfehlers iZm dem Einlagewert/Grundstücke (1997):**

Im Berufungsverfahren hat das Finanzamt festgestellt, dass als Folge eines Übertragungsfehlers der Einlagewert/Grundstücke (1997) unrichtig festgesetzt worden ist und hat diesen Übertragungsfehler in der mit dieser Berufungsentscheidung aus dem Rechtsbestand ausscheidenden Berufungsvorentscheidung (1997) berichtigt.

Gemäß § 280 BAO idgF hat die Abgabenbehörde auf neue Tatsachen, Beweise und Anträge, die ihr im Laufe des Berufungsverfahrens zur Kenntnis gelangen, Bedacht zu nehmen, auch wenn dadurch das Berufungsbegehren geändert oder ergänzt wird.

Der iZm der Entscheidung über einen Streitpunkt festgestellte Übertragungsfehler/Einlagewert 1997 ist eine, das Berufungsbegehren ergänzende Tatsache, die dem über die Berufung entscheidenden Finanzamt im Laufe des Berufungsverfahrens zur Kenntnis gelangt ist; § 280 BAO idgF ist daher auf den Übertragungsfehler/Einlagewert 1997 anwendbar.

Festzustellen ist: Die Berichtigung des Übertragungsfehlers ist nach der v.a. Rechtslage zulässig gewesen; diese Berichtigung wird vom Unabhängigen Finanzsenat bestätigt.

Da die Berufungsvorentscheidung (1997) mit dieser Berufungsentscheidung aus dem Rechtsbestand ausscheidet, berichtigt der Unabhängige Finanzsenat den Übertragungsfehlers mit seiner Berufungsentscheidung und verweist auf die diesbezüglichen Ausführungen in der Be-

rufungsvorentscheidung (1997), die durch diesen Verweis zum Bestandteil der Begründung dieser Berufungsentscheidung werden.

▪ **10.) Nicht angesetzter Einlagewert/Grundstücke (1999):**

Im Einkommensteuerbescheid 1999 ist der Einlagewert der Grundstücke – unrichtigerweise – nicht angesetzt worden; diese Rechtswidrigkeit ist mit der durch diese Berufungsentscheidung aus dem Rechtsbestand ausscheidenden Berufungsvorentscheidung (1999) beseitigt worden.

Über die Berufungspunkte hinausgehende Rechtswidrigkeiten von angefochtenen Bescheiden sind mit der Entscheidung über die Berufung zu beseitigen; deshalb bestätigt der Unabhängige Finanzsenat die Entscheidung des Finanzamtes, den im Einkommensteuerbescheid nicht angesetzten Einlagewert/Grundstücke anzusetzen.

Da die Berufungsvorentscheidung (1999) mit dieser Berufungsentscheidung aus dem Rechtsbestand ausscheidet, beseitigt der Unabhängige Finanzsenat die durch den nicht angesetzten Einlagewert/Grundstücke entstandene Rechtswidrigkeit mit dieser Berufungsentscheidung.

Auf die diesbezüglichen Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung (1999) wird verwiesen; sie werden durch diesen Verweis zum Bestandteil der Begründung dieser Berufungsentscheidung.

▪ **11.) Aufschließungskosten/Grundstücke:**

- Der Bw. hat beantragt, Aufschließungskosten vom festzustellenden Einlagewert abzuziehen.
- Über den Streitpunkt Aufschließungskosten/Grundstücke hat das Finanzamt in den mit dieser Berufungsentscheidung aus dem Rechtsbestand ausscheidenden Berufungsvorentscheidungen entschieden:
- Der Unabhängige Finanzsenat schließt sich den vom Finanzamt in den Berufungsvorentscheidungen aufgezählten Abweisungsgründen an, weist den Antrag, Aufschließungskosten vom festzustellenden Einlagewert abzuziehen ab und verweist idZ auf die in dieser Berufungsentscheidung zitierten Ausführungen aus dem Begründungsteil der Berufungsvorentscheidungen. Mit diesem Verweis werden auch die auf die Aufschließungskosten/Grundstücke sich beziehenden do. Ausführungen Bestandteil des Begründungsteiles dieser Berufungsentscheidung.

▪ **12.) Erlöse lt. Anfechtungserklärung/Berufung:**

Die in der Anfechtungserklärung/Berufung angeführten Erlöse aus Grundstücksverkäufen stimmen mit den in den Steuererklärungen angeführten Erlösen nicht überein. Aus der An-

fechtungserklärung/Berufung ist daher der Antrag abzuleiten, die Erlöse aus Grundstücksverkäufen in der dort angegebenen Höhe festzusetzen.

Sachargumente, die für eine Festsetzung lt. Anfechtungserklärung/Berufung sprechen, hat der Bw. nicht vorgebracht.

Das Berufungsbegehren, die Erlöse lt. Anfechtungserklärung/Berufung festzusetzen, ist abzuweisen.

▪ **13.) Bilanzierung/Vermietung und Verpachtung:**

- Der Bw. hat beantragt, die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 4 Abs 1 EStG 1988 zu ermitteln.
- Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gehören nicht zu den Einkunftsarten, deren Gewinne gemäß § 4 Abs 1 EStG 1988 ermittelt werden dürfen; das Berufungsbegehren ist abzuweisen.

▪ **14.) Ausgaben aus Vermietung und Verpachtung (Strom, Grundsteuer, Versicherung, Steuerberatung):**

Der Bw. hat die mit Einkommensteuerbescheid 1999 festgesetzte Bemessungsgrundlage/Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung angefochten und hat beantragt, die o.a. Ausgaben von den Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung abzuziehen (siehe Anfechtungserklärung/Berufung).

„Einkünfte“ im Sinne des Einkommensteuergesetzes sind Einnahmen minus Ausgaben. Von den Einnahmen abziehbar sind Ausgaben, die iZm diesen Einnahmen stehen.

Von den Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung abziehbar sind Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung (§ 16 Abs 1 EStG 1988).

Dass bestimmte Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung getätigt worden sind, ist auf Verlangen der Abgabenbehörden nachzuweisen.

- IdF ist dieser Nachweis nicht erforderlich, da Strom, Grundsteuer, Versicherung und Steuerberatung iZm der Vermietung und Verpachtung stehenden Ausgaben sein können und nach der aus den Veranlagungsakten und aus dem Berufungsakt des Unabhängigen Finanzsenates sich ergebenden Sachlage nichts dagegen spricht, dass die Ausgaben für Strom, Grundsteuer, Versicherung und Steuerberatung Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung gewesen sind.

- Dem Berufungsbegehren, die Ausgaben für Strom, Grundsteuer, Versicherung und Steuerberatung von der mit Einkommensteuerbescheid 1999 festgesetzte Bemessungsgrundlage/Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung abzuziehen, ist stattzugeben.
- **15.) Sonderausgabe/Verlustabzug; Sonderausgabe/Verlustvortrag:**

In der gegen die Einkommensteuerbescheide 1996 bis 1998 gerichteten Berufung hat der Bw. beantragt, den 1998 entstandenen Gesamtverlust im Jahr 1999 zum Verlustabzug zuzulassen; in der gegen den Einkommensteuerbescheid 1999 gerichteten Berufung hat der Bw. beantragt, 1/5-tel der Verlustvorträge aus den Jahren 1989 und 1990 als Sonderausgaben abzuziehen.

Verluste, die in einem vorangegangenen Jahr entstanden sind, sind als Sonderausgaben abzuziehen (Verlustabzug). Dies gilt nur, wenn die Verluste durch ordnungsmäßige Buchführung ermittelt worden sind und soweit die Verluste nicht bereits bei der Veranlagung für die vorangegangenen Kalenderjahre berücksichtigt wurden (§ 18 Abs 6 EStG 1988 in der für die Streitjahre geltenden Fassung).

In den Kalenderjahren 1989 und 1990 entstandene Verluste sind, soweit sie nicht bis zur Veranlagung 1995 abgezogen worden sind, zu je einem Fünftel bei den Veranlagungen der Jahre 1998 bis 2002 abzuziehen (§ 117 Abs 7 Z 1 EStG 1988 in der in den Streitjahren geltenden Fassung).

Aus den Veranlagungsakten ist festzustellen, dass die Voraussetzungen für die beantragten Sonderausgaben vorliegen; der Berufung ist daher in diesem Streitpunkt stattzugeben.

Über diesen Streitpunkt hat das Finanzamt in den mit dieser Berufungsentscheidung aus dem Rechtsbestand ausscheidenden Berufungsvorentscheidungen entschieden; auf die diesbezüglichen Ausführungen wird verwiesen; sie werden mit diesem Verweis zum Bestandteil der Begründung dieser Berufungsentscheidung.

Wien, am 17. Juli 2006