



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Ludwig Kreil und die weiteren Mitglieder HR Dr. Ingrid Hinterdorfer, Dr. Ernst Grafenhofer und Johann Möslinger über die Berufung der Bw, vertreten durch Gerhard Peither, 4020 Linz, vom 14. Juli 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr vom 8. Juni 2006 betreffend Einkommensteuer 2000 und 2001 nach der am 4. April 2013 in 4020 Linz, Bahnhofplatz 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen wie in der Berufungsvorentscheidung vom 18.5.2012:

2000: Einkommen: 276.243,00 S = 20.075,36 €

Einkommensteuer: 4.086,32 €

2001: Einkommen: 825.708,00 S = 60.006,54 €

Einkommensteuer: 21.409,42 €

anrechenbare Lohnsteuer: -17.125,00 S = 1.244,56 €

festgesetzte Einkommensteuer: 20.164,82 €

Zur Berechnung der Bemessungsgrundlagen und der Höhe der Abgaben wird auf die Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung vom 18.5.2012 verwiesen.

Entscheidungsgründe

Die nunmehrige Berufungswerberin (Bw) hatte unter anderem gegen die Einkommensteuerbescheide 2000 und 2001 Berufung eingebracht, die vom UFS als unbegründet abgewiesen wurde (Berufungsentscheidung vom 9.1.2008, RV/0894-L/06 ua.). Dagegen brachte sie Beschwerde beim VwGH ein, der den Bescheid des UFS, soweit er Einkommensteuer 2000 und 2001 betraf, wegen Rechtswidrigkeit seines Inhalts aufhob (VwGH vom 31.5.2011, 2008/15/0129).

Aus diesem Verfahren geht Folgendes hervor:

Die nunmehrige Bw hatte bis Ende 2001 eine Landwirtschaft in Form einer Champignonzucht betrieben, der Gewinn wurde nach Pauschalsätzen auf Grund der jeweils geltenden Pauschalierungsverordnung für Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft ermittelt.

Die Bw betrieb die Champignonzucht auf einer Liegenschaft, die ihr und der Z-GmbH (Z-GmbH) gehörte. Die Bw war Miteigentümerin der Z-GmbH, die einen Kunststoffrecyclingbetrieb auf der gleichen Liegenschaft betrieb. Beide nutzten gemeinsam einen überdachten Hof, der zwischen dem für die Champignonzucht genutzten Teil und dem für die Z-GmbH genutzten Teil der Liegenschaft lag.

Anlässlich einer bei der Z-GmbH durchgeführten Betriebsprüfung wurde festgestellt, dass sie "Lieferverbindlichkeiten" gegenüber der Bw in Höhe von 634.063,00 S auswies, der Reinigungs- und Transportleistungen der Bw für die Z-GmbH zugrunde lagen.

Das Finanzamt erließ in der Folge Einkommensteuerbescheide 2000 und 2001, in denen es die Einkünfte der nunmehrigen Bw aus Reinigungs- und Transport- bzw. Lagerarbeiten gegenüber der Z-GmbH als solche aus Gewerbebetrieb beurteilte (2000: 264.000,00 S, 2001: 736.291,00 S) und zusätzlich zu den pauschalierten Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft zum Ansatz brachte.

In einer dagegen eingebrachten Berufung wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass die der Z-GmbH verrechneten Leistungen anteilige Kosten für die Reinigung von Zufahrt, Vorplatz und Halle sowie die Ein- und Auslagerung von Paletten betrafen. Dies stünde in ursächlichem und räumlichem Zusammenhang mit ihrer Champignonzucht: In einem Arbeitsgang reinige sie die Flächen sowohl von Verunreinigungen aus der Champignonzucht als auch aus dem Kunststoffrecycling, weshalb die Reinigung ein

Ausfluss der land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit sei, sie hätte sonst die Champignonzucht einstellen müssen. Ähnliches gelte für die Palettenumlagerung: Die Paletten der Z-GmbH versperren regelmäßig den Zugang zur Champignonzucht, weshalb sie regelmäßig umgeschichtet werden müssen.

Der UFS wies die Berufung als unbegründet ab: Die in Form einer pauschalierten Land- und Forstwirtschaft durchgeführte Champignonzucht habe laut Angaben der Bw 2000 einen Umsatz von 1 Mio S gehabt, 2001 sei er "aufgrund des Auslaufens der Champignonzucht weniger gewesen". Die Bw bestreitet nicht den Gesamtbetrag der aus der Reinigungs- und Palettenlagerungs- bzw. Bewegungstätigkeit erzielten Gesamtbetrag der Entgelte, der angenommen wird mit 300.000,00 S (2000), 396.719,17 S (2001) und 22.869,63 € (2002). Diese Umsatzbeträge machten jedenfalls mehr als ein Viertel der Umsätze aus der Champignonzucht aus, die (wegen der Einstellung 2001) ab 2002 zu keinen Umsätzen aus Land- und Forstwirtschaft mehr geführt habe. Schon deshalb könne die Tätigkeit nicht als land- und forstwirtschaftliche Nebentätigkeit qualifiziert werden und stelle also einen Gewerbebetrieb dar.

Weiters wurde auf das Erkenntnis des VwGH vom 18.3.1992, 92/14/0019 verwiesen, wonach zur Qualifizierung einer Tätigkeit als Nebentätigkeit erforderlich sei, dass sie nicht eigenständig in Erscheinung treten dürfe und auch wirtschaftlich von untergeordneter Bedeutung sein müsse. Dies liege hier nicht vor, da nach Aufgabe der land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit 2001 die Bw ihre berufungsgegenständlichen Tätigkeiten für die Z-GmbH als Dienstnehmerin erbrachte: Die Arbeiten seien also so umfangreich gewesen, dass die Aufnahme als Dienstnehmerin wirtschaftlich erforderlich war.

Dagegen wurde (w.o.a.) Beschwerde beim VwGH eingebracht.

Der VwGH sprach in der Begründung seines dazu ergangenen Erkenntnisses vom 31.5.2011, 2008/15/0129 im Wesentlichen aus, dass nicht als rechtswidrig zu erkennen sei, wenn der UFS die Reinigungs- und Palettentransporttätigkeiten nicht als land- und forstwirtschaftliche (l+f) einstufte

Der UFS habe die Rechtslage jedoch insoweit verkannt, als er davon ausging, dass die Unterordnung auf der Grundlage der in den beiden Streitjahren aus der Nebentätigkeit zugeflossenen Beträge beurteilt werden könne, ohne dass es einer Prüfung bedürfe, wann die zugrundeliegenden Leistungen erbracht wurden bzw. ob es allenfalls zu einer atypischen Zusammenballung von Zahlungseingängen in den betroffenen Jahren kam. Weiters führte der VwGH aus, dass "zur Vermeidung von Missverständnissen darauf hinzuweisen sei, dass im Fall des Vorliegens einer Nebentätigkeit der daraus erzielte Teilgewinn nicht mit den in den Pauschalierungsverordnungen vorgesehenen Pauschalsätzen erfasst ist. Vielmehr sehen § 6 Abs. 1 und 2 der Verordnung BGBl. II Nr.

430/1997 idF BGBl. II Nr. 448/1999 (für das Veranlagungsjahr 2000) und § 6 Abs. 1 und 2 der Verordnung BGBl. II Nr. 54/2001 (für das Veranlagungsjahr 2001) die Ermittlung des Teilgewinnes durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung vor (vgl. Doralt, EStG⁹, § 21 Tz 180)".

Nachdem die Bw auf Vorhalt der Abgabenbehörde erster Instanz Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen 2000 und 2001 betreffend die landwirtschaftliche Nebentätigkeit (Reinigung und Palettentransport) nicht vorgelegt hatte, erließ die Abgabenbehörde erster Instanz im Wege einer Berufungsvorentscheidung (BVE) am 18.5.2012 abgeänderte Einkommensteuerbescheide 2000 und 2001 (entsprechend dem oa. VwGH-Erkenntnis): Einkünfte aus L+F 2000: 285.780,00 S (20.768,44 €), davon 264.000,00 S (19.185,63 €) aus l+f Nebentätigkeit, festgesetzte ESt 4.086,32 €.

Einkünfte aus L+F 2001: 754.269,00 S (54.814,87 €), davon 736.291,00 S (53.508,35 €) aus l+f Nebentätigkeit

Einkünfte aus nsA 74.239,00 S (5.395,16 €)

Gesamtbetrag der Einkünfte: 60.079,21 €

festgesetzte ESt 20.164,82 €.

Begründend führte das Finanzamt in der BVE ua. aus, dass die strittige Tätigkeit auf Grund der bindenden Feststellung in der VwGH-Entscheidung vom 31.3.2011, 2008/15/0127, keinesfalls eine solche sei, die im Rahmen der Landwirtschaft (Champignonzucht) ausgeübt werde. Sie sei entweder als Nebentätigkeit zur Land- und Forstwirtschaft oder als gewerbliche Tätigkeit zu qualifizieren.

Im Vorhalt vom 17.8.2011 habe das Finanzamt der Bw mitgeteilt, dass es betreffend die strittige Reinigungs- und Lagertätigkeit nunmehr von einer land- und forstwirtschaftlichen Nebentätigkeit ausgehe. Die Bw sei dementsprechend aufgefordert worden, für 2000 und 2001 entsprechend den land- und forstwirtschaftlichen Pauschalierungsverordnungen Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen über die daraus erzielten Einkünfte vorzulegen.

Die Bw bzw. ihr steuerlicher Vertreter habe nach mehrmaliger Fristverlängerung mitgeteilt, dass sie der Meinung sei, die strittige Tätigkeit sei in der Pauschalierung für die Landwirtschaft abgegolten, Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen würden daher nicht vorgelegt.

Vom Finanzamt sei eine weitere Frist bis Ende März 2012 zur Vorlage von Unterlagen über die auf Grund dieser Tätigkeit erwachsenen Betriebsausgaben eingeräumt und mitgeteilt worden, dass bei Nichtvorlage die Betriebsausgaben – wie schon anlässlich der Außenprüfung – in Höhe des gesetzlichen Pauschales geschätzt würden. Wegen Nichtvorlage der erbetenen Nachweise betreffend die Betriebsausgaben seien die durch die strittige Tätigkeit erzielten Einkünfte in derselben Höhe wie bereits bei der Außenprüfung angesetzt worden.

Die Bw brachte einen Antrag auf Entscheidung über die Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide 2000 und 2001 durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz ein, in dem sie keine Gegenäußerung zur BVE machte und stellte gleichzeitig den Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Berufungssenat. In der mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Berufungssenat vom 4.4.2013 brachte der steuerliche Vertreter im Wesentlichen vor, dass die Bw im Beweisnotstand sei und sie zu hoch geschätzt wurde, jetzt seien aber Unterlagen aufgetaucht: Der steuerliche Vertreter der Bw legt die Kopie einer aktenkundigen Niederschrift vom 11.1.2006 vor, die anlässlich der BP bei der Z-GmbH mit der Bw erstellt wurde. Darin wird im Wesentlichen ausgeführt, dass es Uraufzeichnungen (Kalender) für die Abrechnungen gebe, die die Z-GmbH ausgestellt habe und die auch aufbewahrt wurden (ein Teil sei vom Hochwasser vernichtet). Die rechnungsmäßige Zusammenstellung der Abrechnungen vom 14.9.2001 und 13.10.2001 in Form einer Excel-Datei habe ihr Bruder gemacht. Sie werde die Kalenderaufzeichnungen innerhalb von zwei Wochen an die Behörde übermitteln (die Aufzeichnungen befinden sich nicht im Verwaltungsakt). Der steuerliche Vertreter legt dem Berufungssenat in der mündlichen Verhandlung zwei Excel-Dateien für 2000 und 2001 vor, in denen 12 Monate und 31 Tage gelistet sind und die für diverse Tage Zahlen enthalten, die offenkundig die von der Bw für die Z-GmbH geleisteten Stunden bedeuten sollen. Die "Gesamtstunden" betragen demnach 598 (2000), 488 (2001), davon 2/3 für die Z-GmbH 398,60 (2000), 325,3 (2001) zu einem Einzelpreis von 200,00 S, also ein Betrag von 79.720,00 S (2000) und 65.060,00 S (2001).

Auf Befragen durch den Vorsitzenden, warum trotz Vorhaltes keine Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen vorgelegt wurden, stellt der steuerliche Vertreter den Antrag, dass die Einnahmen aus Reinigung und Transport im Rahmen der land- und forstwirtschaftlichen Pauschalierung erfasst werden. Sollte der Berufungssenat jedoch der Ansicht sein, dass es ein land- und forstwirtschaftlicher Nebenbetrieb sei, mögen die Einnahmen lt. seinem Schreiben vom 4.11.2011 an das Finanzamt zum Ansatz kommen (die darin enthaltenen Beträge decken sich mit denen lt. vorgelegter Excel-Listen).

Der Amtsbeauftragte hält dem steuerlichen Vertreter vor, dass sich aus den Buchhaltungsunterlagen der Z-GmbH – dargestellt in der Begründung der Erstbescheide vom 2.6.2006 – andere Zuflüsse an die Bw ergeben als von ihm dargestellt. Insbesondere würden die in den nun vorgelegten Excel-Listen aufscheinenden Abrechnungen nur die von der Bw erbrachten Reinigungsleistungen betreffen. Daneben seien aber auch als "Nutzungsentgelte" bezeichnete Beträge für Lagerleistungen und –arbeiten sowie Zinsen und ein Verkaufsentgelt für Werkstätteneinrichtung verrechnet worden. Der steuerliche Vertreter bemerkt daraufhin, dass ihm die Zahlen aus dem BP-Bericht zur Z-GmbH bekannt seien. Auf Befragen durch den Amtsbeauftragten, ob in der Folge etwa die

Aufzeichnungen der Z-GmbH unrichtig seien, meint der steuerliche Vertreter, dass er dazu nichts sagen könne und verweist auf die von ihm vorgelegte (bereits aktenkundige) oa. Niederschrift mit der Bw. vom 11.1.2006 anlässlich der BP bei der Z-GmbH.

Der Vorsitzende hält dem steuerlichen Vertreter vor, dass der Prüfer von tatsächlichen Zuflüssen lt. Unterlagen der Z-GmbH ausging. Seitens der Bw sei nie Stellung genommen worden, dass dieses Zahlenwerk nicht stimme.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 21 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 sind Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft: Einkünfte aus dem Betrieb von Landwirtschaft, Forstwirtschaft, Weinbau, Gartenbau, Obstbau, Gemüsebau und aus allen Betrieben, die Pflanzen und Pflanzenteile mit Hilfe der Naturkräfte gewinnen

Wie sich aus dem berufungsgegenständlichen VwGH-Erkenntnis vom 31.5.2011, 2008/15/0129 ergibt, ist die strittige Reinigungs- und Palettentransporttätigkeit nicht als land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit zu qualifizieren.

Um nun festzustellen, ob die berufungsgegenständliche Tätigkeit eine I+f Nebentätigkeit oder eine gewerbliche Tätigkeit darstellt, ersuchte bereits das Finanzamt entsprechend dem besagten Erkenntnis des VwGH vom 31.5.2011, die Bw um Vorlage von Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen für 2000 und 2001. Nach dreimaliger Fristverlängerung erfolgte eine telefonische Mitteilung durch den steuerlichen Vertreter, dass sie keine Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen vorlegen werde, da die Einkünfte aus diesen Tätigkeiten nach Ansicht der Bw durch die Pauschalierung in der Landwirtschaft erfasst seien. Telefonisch teilte das Finanzamt dem steuerlichen Vertreter wiederum mit, dass der VwGH im genannten Erkenntnis bindend ausgesprochen habe, dass die streitgegenständlichen Einkünfte nicht von der Vollpauschalierung für die Champignonzucht erfasst seien. Eine neuerliche Frist zur Vorlage von Unterlagen hinsichtlich der Bw erwachsenen Betriebsausgaben verstrich ungenützt trotz Mitteilung, dass bei Nichtvorlage eine Schätzung der Betriebsausgaben i.H. des gesetzlichen Betriebsausgabenpauschales erfolge (mangels Vorlage von Unterlagen im Rahmen des BP-Verfahrens).

In der Folge erließ das Finanzamt eine Berufungsvorentscheidung und ging dabei von einer I+f Nebentätigkeit aus, da aufgrund der Nichtvorlage von Unterlagen exakte Umsatzverhältnisse zur Vorlage einer Vergleichsberechnung nicht vorlagen.

Die Bw wendete dagegen inhaltlich nichts ein, insbesondere machte sie keine Ausführungen zu den Umsatzverhältnissen und dazu, wann die den festgestellten Zahlungen zu Grunde liegenden Leistungen erbracht wurden.

Das anlässlich der mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat vorgelegte Material (Excel-Liste mit Stundenaufzeichnungen über die von der Bw erbrachten

Reinigungsleistungen) ist nicht geeignet, das Zahlenwerk der BVE in Frage zu stellen: Die darin enthaltenen Zahlen ergeben sich schon aus der Niederschrift vom 11.1.2006. Wie der Amtsvertreter in der mündlichen Berufungsverhandlung zutreffend ausführte, beziehen sich die darin wiedergegebenen Zahlen nicht auf den gesamten Sachverhalt, die Transportleistungen (Lagerung und Transport von Paletten, die als "Nutzungsentgelte" verrechnet wurden) sind darin nicht enthalten. Ebenso wenig berücksichtigt sind dabei die Verrechnung von Zinsen und die Erlöse aus dem Verkauf der Werkstätteneinrichtung aus der Champignonzucht im Jahr 2001. Alle diese verrechneten Leistungen wurden bei der BP festgestellt, sind in der Begründung der Erstbescheide angeführt und blieben sowohl im ersten Rechtsgang als auch im fortgesetzten Verfahren bis zur mündlichen Berufungsverhandlung unbestritten. Diese Zahlen ergaben sich aus den Aufzeichnungen der Z-GmbH. In der Berufungsverhandlung gab der steuerliche Vertreter über Befragen an, dass er zu deren Richtigkeit "nichts sagen" könne. Trotz mehr als ausreichender Zeit und Gelegenheit setzte sich die Bw mit den Bemessungsgrundlagen für die strittigen Einkommensteuerfestsetzungen nicht substantiiert auseinander.

In der BVE vom 18.5.2012 ging das Finanzamt mangels Mitwirkung der Bw bei Ermittlung der Bemessungsgrundlagen vom gleichen Zahlenwerk aus wie die BP, deren Feststellungen den Erstbescheiden zugrunde liegen. Auch im Vorlageantrag vom 22.6.2012 ging die Bw auf diese Zahlen nicht ein. Da – wie aufgezeigt – die Einwendungen in der mündlichen Berufungsverhandlung betreffend die Höhe der Einnahmen nicht zutreffen, ist auch nach Ansicht der Berufungsbehörde vom Zahlenwerk lt. BVE auszugehen. Aufgrund des Fehlens von Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen konnten die Umsatzverhältnisse nicht festgestellt werden und es blieb offen, wann die den Umsätzen des berufsgegenständlichen Zeitraums zugrundeliegenden Leistungen erbracht wurden. Deshalb war im Zweifel die strittige Reinigungs- und Transporttätigkeit als I+f Nebentätigkeit zu qualifizieren.

Angemerkt wird, dass auch die Qualifizierung als gewerbliche Tätigkeit zum selben steuerlichen Ergebnis geführt hätte, sodass insoweit eine Beschwer nicht gegeben ist.

Aus allen diesen Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 24. April 2013