



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Rudolf Wanke und die weiteren Mitglieder Hofrätin Mag. Gertraud Hausherr, Kammerrat Walter Schwandl und Stv. Kammerdirektor Ing. Mag. Dr. Martin Jilch im Beisein der Schriftführerin Diana Engelmaier über die Berufung des Bw, vertreten durch Astoria Wirtschaftstreuhand GmbH & Co KG, Wirtschaftstreuhänder, 3500 Krems an der Donau, Edmund Hofbauer-Straße 1, gegen die Bescheide des Finanzamtes Waldviertel, vertreten durch Oberrat Herbert Winkler, betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2005 nach der am 30. Mai 2012 am Finanzamt Waldviertel in Krems an der Donau durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) F A ist – vollpauschalierter - Landwirt.

Am 29. Oktober 2007 wurden die Umsatzsteuererklärung und die Einkommensteuererklärung für das Jahr 2005 eingereicht.

Im Zuge der Einreichung der Steuererklärungen für das Jahr 2005 gab die steuerliche Vertretung bekannt, dass im Rahmen des landwirtschaftlichen Betriebes in G eine Kompostieranlage geführt werde.

„Da diese Kompostieranlage ausschließlich für die Düngerbeschaffung für Zwecke der Urproduktion betrieben wird, stellt diese keinen Nebenerwerb dar, sondern ist Teil des landwirtschaftlichen Hauptbetriebes.

Daher wurde diese Kompostieranlage in der Steuererklärung unsererseits im Rahmen der Vollpauschalierung berücksichtigt. "

Die Beilage Komb 26 weist keine Einträge bei den einzelnen Nebenerwerben aus.

Seitens des Finanzamtes wurde der Bw. zunächst mit Bescheid vom 14. Mai 2007 (nur) zur Einkommensteuer veranlagt, wobei (unter „Korrektur“ ersichtlich) bei der Veranlagung nur eine Änderung gegenüber der Einkommensteuererklärung vorgenommen wurde (Kinderanzahl):

Einkommensteuer 2005

Grundlagen	KZ	erklärter Betrag	Korrektur
Kranken- u. Arbeitslosengeld		Nein	
Alleinverdiener		Ja	
Anzahl Kinder FB		2	1
Beitragsgrundlagenoption SVA		Nein	
E1c 001 -		0,00	
Eink.a.Land+Forstwirtschaft	310	0,00	
E1a 001		14.503,02	
Eink.a.selbständiger Arbeit	320	14.503,02	
(Ehe)Partner beansp. AVAB		Nein	
Personenversicherungen	455	1.596,04	
Wohnraumschaffung/-sanierung	456	610,46	
Kirchenbeitrag	458	100,00	
Steuerberatungskosten	460	1.110,00	
Bem.Grd. vor Verlustabzug		14.503,02	

Die Beilage E 1a weist folgende Grundlagen für die Ermittlung des erklärten Gewinns aus selbständiger Arbeit aus, wobei als Branchenkennzahl 608 („Vermietung von Gebrauchsgütern [anderweitig nicht genannt]“) angeführt wurde:

Text	KZ	erklärter Betrag	Korrektur
Erlöse ohne § 109a	9040	15.428,47	
übrige Aufw./Betriebsausgaben	9230	925,72	

Die Beilage E 1c weist folgende Grundlagen für die Ermittlung des erklärten Gewinns aus Land- und Forstwirtschaft aus:

Text	KZ	erklärter Betrag	Korrektur
Beitragsgrundlagenoption SVA	Nein		
Einheitswert Eigenbesitz	9610	15.624,66	
Einheitswert Zupachtungen	9620	26.941,27	
EW forstw.genutzte Fläche	9640	342,48	
Bezahlte Pachtzinse	9790	9.253,00	
Ausgedingelasten (Pauschale)	9810	700,00	
Sozialversicherungsbeiträge	9830	11.791,01	

An Einkommensteuer wurde – abgesehen von der Anzahl der Kinder erklärungskgemäß - 566,87 € vorgeschrieben, wobei begründend ausgeführt wurde: „Im Jahr 2006 wurde für 1 Kind für mehr als 6 Monate der Kinderabsetzbetrag zugestanden (gem. § 106 EStG).“

Aus dem Finanzamtsakt lässt sich entnehmen, dass die Tochter des Bw. M am Oktober 2005 geboren und für diese daher nicht mehr als ein halbes Jahr lang der Kinderabsetzbetrag bezogen wurde.

Gegen den Einkommensteuerbescheid 2005 wurde wie folgt mit Schreiben vom 22. Mai 2007 Berufung erhoben:

„Sehr geehrte Damen und Herren,

hiermit erheben wir innerhalb offener Frist, gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer 2005 vom 14. Mai 2007, eingelangt am 21. Mai 2007 in der Höhe von € 556,87 das Rechtsmittel der Berufung.

Wir beantragen die Anerkennung des Alleinverdienerabsetzbetrages für 2 Kinder.

Begründung:

Herr A hat 2 Kinder, B (geboren September 2002) und M (geboren Oktober 2005).

Bis zur Erledigung dieser Berufung beantragen wir die Aussetzung der Einhebung dieser Abgabenschuldigkeit gemäß § 212a BAO.

Gründe, die beantragte Aussetzung nicht zu bewilligen, liegen nicht vor, weil die Berufung nicht wenig Erfolg versprechend ist, die Aussetzung nur von Abgabebeträgen begehrt wird die Gegenstand der Berufung sind und das Verhalten des Abgabepflichtigen nicht auf eine Gefährdung der Einbringlichkeit der Abgabe gerichtet ist.

Sollte die Berufung zur Entscheidung durch den Unabhängigen Finanzsenat vorgelegt werden, beantragen wir bereits jetzt eine Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat gemäß § 282 BAO sowie eine mündliche Verhandlung gemäß § 284 BAO. Erfolgt eine Entscheidung durch einen Einzelrichter im Sinne dieser Berufung gilt der Antrag als zurückgezogen."

Mit Berufungsvorentscheidung vom 30. Mai 2007 wies das Finanzamt Waldviertel die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid vom 14. Mai 2007 als unbegründet ab, da die Voraussetzungen des § 106 Abs. 1 EStG 1988 für den Alleinverdienerabsetzbetrag nicht vorgelegen seien.

Mit Bescheid vom 24. Oktober 2007 wurde der Bw. zur Umsatzsteuer veranlagt, wobei an Umsatzsteuer erklärungskonform 5.527,34 € vorgeschrieben wurde:

Umsatzsteuer 2005

Grundlagen	KZ	erklärter Betrag	Korrektur
steuerbarer Umsatz	000	54.154,33	
12% Wein, Elektrofahrzeuge	025	54.154,33	
Vorsteuern (ohne EUST)	060	971,18	

Am 29. Oktober 2007 langten beim Finanzamt Waldviertel (neuerlich) eine Umsatzsteuer- und eine Einkommensteuererklärung für das Jahr 2005 ein.

Die Umsatzsteuererklärung entspricht der bisherigen, dem Umsatzsteuerbescheid vom 24. Oktober 2007 zugrunde gelegenen Umsatzsteuererklärung.

In der Einkommensteuererklärung werden abweichend von der bisherigen Einkommensteuererklärung zusätzlich Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 9.157,23 € ausgewiesen.

Laut Beilage E 1a betrugen die Betriebseinnahmen dieses Gewerbebetriebs 54.154,33 €; welchen folgende Betriebsausgaben gegenüberstanden: Fremdpersonal und Fremdleistungen (Kennzahl 9110): 5.289,88 €, Abschreibungen auf das Anlagevermögen (Kennzahl 9130): 24.000,00 €, KFZ-Kosten (Kennzahl 9170): 14.000,00 €, übrige Betriebsausgaben (Kennzahl 9230): 1.707,22 €.

Mit Datum 16. November 2007 erging ein gemäß § 293b BAO berichtigter Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2005, der eine Nachforderung gegenüber dem Bescheid vom 14. Mai 2007 in Höhe von 3.510,27 € nach sich zog.

Das Finanzamt setzte zusätzlich erklärungsgemäß Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 9.157,23 € an

Die Berichtigung wurde damit begründet, dass der Bescheid vom 14. Mai 2007 wegen eines Ausfertigungsfehlers betreffend Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 293b BAO berichtigt werde.

Mit Schreiben vom 21. November 2007, beim Finanzamt am 27. November 2007 eingelangt, erhob der Bw. durch seine steuerliche Vertretung Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid vom 24. Oktober 2007 und gegen den Einkommensteuerbescheid vom 16. November 2007:

„Sehr geehrte Damen und Herren,

hiermit erheben wir innerhalb offener Frist, gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer vom 24.10.2007, eingelangt am 30.10.2007 in der Höhe von € 5.527,34 und den Bescheid betreffend Einkommensteuer vom 16.11.2007 eingelangt am 20.11.2007 das Rechtsmittel der Berufung.

Wir stellen den Antrag die mit Umsatzsteuerbescheid 2005 vom 30.10.2007 festgesetzte Nachzahlung in Höhe von € 5.527,34 auf € 0,00 festzusetzen. Weiters wird beantragt, dass der Einkommensteuerbescheid 2005 vom 16.11.2007 dahingehend abgeändert wird, dass die Einkünfte aus Gewerbebetrieb auf € 0,00 festgesetzt werden und daraus resultierend die Abgabennachforderung auf € 556,87 reduziert wird.

Begründung:

Wie wir Ihnen bereits am 1. März 2007 mittels eingeschriebenen Briefes offen gelegt haben, betreibt Herr F A jun. eine Kompostieranlage im Rahmen seines landwirtschaftlichen Betriebes. Da diese Kompostieranlage ausschließlich für die Düngerbeschaffung für Zwecke der Urproduktion betrieben wird, stellt diese keinen Nebenbetrieb dar, sondern ist Teil des landwirtschaftlichen Hauptbetriebes.

Daher wurde diese Kompostieranlage in der von uns am 1. März 2007 eingereichten Steuererklärung im Rahmen der Vollpauschalierung berücksichtigt.

Die Abgabe der Umsatzsteuererklärung 2005 und der Antrag auf Berichtigung des Einkommensteuerbescheides im Oktober 2007, erfolgt aufgrund eines Missverständnisses zwischen der Finanzbehörde und des Abgabepflichtigen.

Die Kompostieranlage unseres Klienten stellt aufgrund unserer Rechtsauffassung allenfalls eine landwirtschaftliche Nebentätigkeit (Nebenerwerb) dar. Die daraus erzielten Einnahmen (Aufwandsvergütungen) sind den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft zuzurechnen. Land- und forstwirtschaftliche Nebentätigkeiten sind an sich gewerbliche Tätigkeiten, die keine Nebenbetriebseigenschaft haben, sich aber als Ausfluss der land- und forstwirtschaftlichen Haupttätigkeit darstellen. Kennzeichnend ist, dass für ihre Ausübung keine über die Land- und Forstwirtschaft hinausgehende Organisation nötig ist, d.h. die verwendeten Betriebsmittel sind notwendiges Betriebsvermögen des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes. Auch im Fall von Herrn A trifft die zuvor genannte Bestimmung für den Nebenerwerb zu, da überwiegend Betriebsmittel des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes verwendet werden.

Eine landwirtschaftliche Nebentätigkeit setzt eine gewerbliche Tätigkeit voraus. Im Fall von Herrn A kann eine eigenständige gewerbliche Tätigkeit verneint werden, da es nicht primäres Ziel ist aus der Kompostieranlage Überschüsse zu erwirtschaften, sondern mit den Einnahmen einen kostendeckenden Betrieb der Anlage zu gewährleisten. Hauptzweck dieser Anlage ist es kostengünstigen Dünger für die eigene Landwirtschaft zu produzieren.

Der im Jahr 2005 erwirtschaftete Überschuss ist auf ungenaue Abgrenzung der Kosten zwischen der Landwirtschaft und Kompostieranlage zurückzuführen und beruht mehr auf Zufall als auf absichtliches Gewinnstreben. Weiters wird auch kein Kompost an Dritte abgegeben oder verkauft. Es kann somit bezweifelt werden ob überhaupt eine landwirtschaftliche Nebentätigkeit vorliegt.

Aufgrund der zuvor ausführlich geschilderten Gründe liegt mit der Kompostieranlage kein Gewerbebetrieb vor und der Einkommensteuerbescheid 2005 ist folglich dahingehend

abzuändern, dass die Einkünfte aus Gewerbebetrieb den voll pauschalierten Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft zugerechnet werden.

Abgeleitet der zuvor vorgebrachten Gründe ist auch die Abgabennachforderung aus dem Umsatzsteuerbescheid 2005 aufgrund fehlender gewerblicher Einkünfte auf € 0,00 festzusetzen. Die als umsatzsteuerpflichtig behandelten Einkünfte aus Gewerbebetrieb werden zur Gänze den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft zugerechnet und fallen somit unter den § 22 UStG (Vorsteuerpauschalierung).

Bis zur Erledigung dieser Berufung beantragen wir die Aussetzung der Einhebung der Abgabenschuldigkeit (Einkommensteuer € 3.510,27 und Umsatzsteuer € 5.527,34) gem. § 212a BAO.

Gründe, die beantragte Aussetzung nicht zu bewilligen, liegen nicht vor, weil die Berufung nicht wenig Erfolg versprechend ist, die Aussetzung nur von Abgabebeträgen begehrt wird die Gegenstand der Berufung sind, und das Verhalten des Abgabepflichtigen nicht auf eine Gefährdung der Einbringlichkeit der Abgabe gerichtet ist.

Sollte die Berufung zur Entscheidung durch den Unabhängigen Finanzsenat vorgelegt werden, beantragen wir bereits jetzt eine Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat gemäß § 282 BAO sowie eine mündliche Verhandlung gemäß § 284 BAO. Erfolgt eine Entscheidung durch einen Einzelrichter im Sinne dieser Berufung gilt der Antrag als zurückgezogen."

Dem Finanzamtsakt lässt sich entnehmen:

Am 24. Juli 1997 erklärte der Bw. in Zusammenhang mit dem von ihm damals ausgeübten Gewerbe der Vermietung von Veranstaltungs- und Baueinrichtungen und mobilen Toiletteanlagen, auf die Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 ab dem Jahr 1996 zu verzichten.

Am 30. Jänner 2007 fand eine Besprechung statt, worüber folgender Aktenvermerk errichtet wurde.

Besprechung am 30.1.2007 im Amt:

Teilnehmer: Hr. W und Mag. E (beide Kanzlei Astoria), Hr. A F, Hr. D R, Hr. D I S N (Landwirtschaftskammer NÖ), ADir. I (Fachbereich), ADir. Ü und ADir. O:

Für die Jahre 1999 - 2004:

Es liegt jedenfalls ein Gewerbebetrieb vor, da die Kompostieranlage in Form einer GesbR betrieben wurde und daher gar kein Nebenbetrieb zur Landwirtschaft (gibt es nicht in Form einer GesbR, sondern lediglich zwei Einzelunternehmer) sein kann.

Von den einzelnen Landwirten werden ÖKL-Sätze an die GesbR verrechnet (mit 12% USt-Ausweis, da Leistung an einen Unternehmer erbracht). Für die Gewinnermittlung in der Landwirtschaft werden 50% der ÖKL-Sätze als Ausgaben berücksichtigt. Damit keine Steuererklärungen in den Landwirtschaften neu erstellt werden müssen, werden die ÖKL-Sätze im Gewerbebetrieb nur zur Hälfte anerkannt und somit steckt der Gewinn aus der Landwirtschaft bereits in den Gewinntangenten des Gewerbebetriebes. Lt. Hrn. W ist dies auch kein Hindernis bei der SV der gew. Wirtschaft, da für diese Tätigkeit keine zusätzliche SV entrichtet werden muss. Die Vorsteuerbeträge werden in voller Höhe (d.h. von den gesamten ÖKL-Sätzen) in den einzelnen Jahren im Zuge der Erstellung der USt-Bescheide beim Gewerbebetrieb berücksichtigt - somit wird die Vorsteuer lt. UVA 8/2006 nicht mehr anerkannt (siehe USO-Prüfung). Die Entgelte werden mit 12% umsatzversteuert, da in den Rechnungen 12% USt (anstatt 10% für Müllentsorgung) ausgewiesen ist und diese daher auch geschuldet wird. Die Rechnungen werden wegen des falschen Steuersatzes nicht korrigiert.

Für die Jahre 1999-2004 erfolgt hinsichtlich des rechtskräftigen Umsatzsteuerbescheides eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 BAO (neue Tatsachen - 12%ige USt).

Hinsichtlich der Gewinnfeststellungsbescheide ergeben sich keine Änderungen.

Ab 2005:

Ab dem Jahr 2005 wird die Kompostieranlage jeweils als Einzelunternehmer betrieben. Ob ab dem Jahr 2005 ein einheitlicher Gewerbebetrieb oder ein landwirtschaftlicher Nebenbetrieb vorliegt, wird mittels Anfrage von ADir. I an den bundesweiten Fachbereich geklärt."

Ein Aktenvermerk über eine weitere Besprechung vom 3. Mai 2007 lautet:

„Der steuerlichen Vertretung Astoria, Hr. W, wurde am 3. Mai 2007 in einem persönlichen Gespräch die vom bundesweiten Fachbereich ESt bestätigte steuerliche Einstufung der Kompostieranlage mitgeteilt. Demnach stellt das Betreiben einer Kompostieranlage durch einen pauschalierten Landwirt eine landwirtschaftliche Nebentätigkeit dar. Übersteigen die Einnahmen aus der Kompostieranlage einschließlich Einnahmen weiterer Nebenerwerbe und aus der Be-und/oder Verarbeitung € 24.200 pro Jahr liegt ein Gewerbebetrieb vor.

Hinsichtlich nachstehender Steuerakten wurde mit Hrn. W folgende Vorgangsweise vereinbart:

A F und D R GesbR, StNr. 1xx/xxx3

Der abwechselnde gesonderte Betrieb der Kompostieranlage durch jeweils einen Gesellschafter ab dem Jahr 2005 wird nach nochmaliger Besprechung der Vorgangsweise durch das FA anerkannt. Der Steuerakt kann daher gelöscht werden.

A F , StNr. 0xx/xxx7

Eine Einkommensteuererklärung für das Jahr 2005 wurde bereits beim Finanzamt eingereicht. Einkünfte aus der Kompostieranlage wurden jedoch nicht erklärt, da die Ansicht vertreten wurde, dass diese Tätigkeit im landwirtschaftlichen Hauptbetrieb aufgeht und mit der Pauschalierung abgegolten ist.

Da die Einnahmen aus der Kompostieranlage € 24.200 übersteigen, liegen Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor. Es wurde die Vorlage folgender Unterlagen vereinbart: Gewinnermittlung für den Gewerbebetrieb "Kompostieranlage", Gewinnermittlung für die landwirtschaftliche Nebentätigkeit "Vermietung von Maschinen", Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2005 sowie Umsatzsteuervoranmeldungen bis laufend. Frist 30. Juni 2007

D R, StNr. 0xx/xxx5

Für das Jahr 2005 wurde bis dato keine Steuererklärungen eingereicht. Es wurde die Einbringung der Umsatz- und Einkommensteuererklärung 2005, Gewinnermittlung für die Kompostieranlage und die landwirtschaftliche Nebentätigkeit "Vermietung von Maschinen" sowie Umsatzsteuervoranmeldungen bis laufend vereinbart. Frist 30. Juni 2007."

Mit beim Unabhängigen Finanzsenat am 29. Jänner 2008 eingelangtem Bericht legte das Finanzamt Waldviertel die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid und gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2005 der Berufungsbehörde vor und führte dazu aus:

„Der Abgabepflichtige ist pauschalierter Land- und Forstwirt und betreibt eine Kompostieranlage. Den in dieser Kompostieranlage verwerteten Bioabfall übernimmt er von diversen Müllentsorgungsunternehmen bzw. Abfallverbänden. Der erzeugte Humus wird laut Angaben des Abgabepflichtigen zur Gänze als Dünger in der eigenen Land- und Forstwirtschaft verwendet.

Strittig ist im gegenständlichen Berufungsverfahren, ob die Verwertung fremder organischer Abfälle durch Kompostierung ein Teil des landwirtschaftlichen Hauptbetriebes oder ein land- und forstwirtschaftlicher Nebenbetrieb ist.

Wäre die Verwertung fremder organischer Abfälle als Teil des landwirtschaftlichen Hauptbetriebes anzusehen, sind die Einkünfte hieraus im Rahmen der LuF-PauschVO durch Anwendung des Durchschnittsatzes auf den maßgeblichen Einheitswert erfasst.

Ist die Verwertung fremder organischer Abfälle als land- und forstwirtschaftlicher Nebenbetrieb einzustufen, sind die Einkünfte gesondert anhand einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zu ermitteln. Überschreiten die Entgelte für die übernommenen Abfälle die Umsatzgrenze iSd. § 6 der LuF-PauschVO, wird die Tätigkeit zum Gewerbebetrieb.

Gemäß § 2 Abs. 1 der LuF-PauschVO, BGBl. II 2001/54 (Veranlagungen für die Jahre 2001 bis 2005) kann bei einem Einheitswert des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes bis € 65.500 der Gewinn mittels Durchschnittsatzes vom maßgebenden Einheitswert (§ 1 Abs. 2) ermittelt werden (Grundbetrag).

Gemäß § 1 Abs. 2 LuFPauschVO gilt als maßgebender Einheitswert des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes der Einheitswert des während des Veranlagungsjahres bewirtschafteten land- und forstwirtschaftlichen Vermögens zuzüglich der Einheitswertanteile der während des Veranlagungsjahres bewirtschafteten Zupachtungen und abzüglich der Einheitswertanteile der während des Veranlagungsjahres nicht selbst bewirtschafteten Flächen.

Daraus wird deutlich, dass bei dieser Art der Gewinnermittlung nur jene Einnahmen und Ausgaben der Vollpauschalierung iSd. § 2 Abs. 1 LuFPauschVO unterliegen, die aus der regelmäßigen Nutzung des bewirtschafteten land- und forstwirtschaftlichen Vermögens resultieren. Demnach kann die Verwertung von organischen Abfällen (z.B. Schnittgut) aus selbst bewirtschafteten land- und forstwirtschaftlichen Flächen als Teil des land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetriebes angesehen werden.

Werden ausschließlich fremde organische Abfälle verwertet und für die Übernahme der Abfälle ein Entgelt vereinnahmt, resultieren diese Gewinne nicht aus der Nutzung des selbst bewirtschafteten land- und forstwirtschaftlichen Vermögens. Diese Einkünfte finden somit in der Bemessungsgrundlage für die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen (maßgebender Einheitswert) keine Deckung.

Die Verwertung fremder organischer Abfälle ist grundsätzlich als Gewerbebetrieb einzustufen. § 2 Abs. 4 Z 4 lit. b Gewerbeordnung 1994 erblickt darin jedoch ein Nebengewerbe der Land- und Forstwirtschaft, wenn das Sammeln und Kompostieren von fremden, kompostierbaren Abfällen mit den in der Land- und Forstwirtschaft üblichen Methoden erfolgt.

Die vom Abgabepflichtigen erzielten Einkünfte aus der Kompostieranlage wurden durch das ho. Finanzamt als land- und forstwirtschaftlicher Nebenbetrieb eingestuft. Da die vereinnahmten Entgelte für die Übernahme der Abfälle die Umsatzgrenze des § 6 LuF-PauschVO überschritten haben, waren die Einkünfte in Folge als Einkünfte aus

Gewerbebetrieb zu erfassen. Demzufolge waren die Umsätze auch nicht von der LuF-Pauschalierung gem. § 22 UStG erfasst.

In der gegen die angefochtenen Bescheide eingebrachten Berufung wird ausgeführt, dass die Kompostieranlage ausschließlich für die Düngerbeschaffung für Zwecke der Urproduktion betrieben wird und somit Teil des landwirtschaftlichen Hauptbetriebes ist.

Die Kompostieranlage stellt allenfalls eine landwirtschaftliche Nebentätigkeit dar. Land- und forstwirtschaftliche Nebentätigkeiten sind an sich gewerbliche Tätigkeiten, die keine Nebenbetriebseigenschaft haben, sich aber als Ausfluss der land- und forstwirtschaftlichen Haupttätigkeit darstellen. Kennzeichnend ist, dass für ihre Ausübung keine über die Land- und Forstwirtschaft hinausgehende Organisation nötig ist, d.h. die verwendeten Betriebsmittel sind notwendiges Betriebsvermögen des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes. Im ggstdl. Fall trifft die genannte Bestimmung für den Nebenerwerb zu, da überwiegend Betriebsmittel des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes verwendet werden. Eine landwirtschaftliche Nebentätigkeit setzt eine gewerbliche Tätigkeit voraus. Eine eigenständige gewerbliche Tätigkeit kann im berufungsgegenständlichen Fall verneint werden, da es nicht primäres Ziel ist, aus der Kompostieranlage Überschüsse zu erwirtschaften, sondern mit den Einnahmen einen kostendeckenden Betrieb der Anlage zu gewährleisten. Hauptzweck ist es kostengünstigen Dünger für die eigene Landwirtschaft zu produzieren.

Aufgrund der geschilderten Gründe liegt mit der Kompostieranlage kein Gewerbebetrieb vor, sondern die Einkünfte sind den voll pauschalierten Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft zuzurechnen.

Die in der Berufungsbegründung getätigte Anmerkung, die Kompostieranlage würde allenfalls eine landwirtschaftliche Nebentätigkeit darstellen, hat nach Ansicht des ho. Finanzamt keine entscheidungsrelevante Bedeutung. Dies deshalb, da die Kompostieranlage seitens des Finanzamtes grundsätzlich als land- und forstwirtschaftlicher Nebenerwerb eingestuft wurde. Nur durch die Überschreitung der Umsatzgrenze des § 6 Abs. 4 LuF-PauschVO wurde die wirtschaftliche Unterordnung der Nebentätigkeit zum land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb aufgehoben, womit die Kompostieranlage den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzuordnen war.

Zur Frage der Verwendung von Betriebsmitteln des notwendigen Betriebsvermögens des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes im Nebenbetrieb ist anzumerken, dass der laufende Betrieb zweifelsohne mit Betriebsmitteln des land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetriebes (z.B. Traktor) abgewickelt wird. Die Kompostieranlage selbst wurde jedoch speziell für diese

Tätigkeit errichtet und stellt somit kein notwendiges Betriebsvermögen des land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetriebes dar.

Wie in der Berufung weiters ausgeführt wird, ist das Vorliegen einer landwirtschaftlichen Nebentätigkeit mangels grundlegender gewerblicher Tätigkeit (= Gewinnstrebens) zu bezweifeln. Primäres Ziel der Kompostieranlage war nicht die Erwirtschaftung von Überschüssen, sondern die Gewährleistung eines kostendeckenden Betriebes der Anlage mit den Einnahmen und Produktion eines kostengünstigen Düngers für die eigene Landwirtschaft.

Die kostengünstige Produktion von Dünger mit der folgenden Einsparung des Aufwandes für Dünger in der Land- und Forstwirtschaft stellt nach Ansicht des ho. Finanzamtes jene Gewinnabsicht dar, die ein wesentliches Kriterium für eine gewerbliche Tätigkeit bildet.

Mit der Berufung wurden nach Ansicht des ho. Finanzamtes keine Argumente vorgebracht, die eine Änderung in der steuerlichen Einstufung der Einkünfte aus der Kompostieranlage rechtfertigen würden. Es wird daher ersucht, die Berufung als unbegründet abzuweisen."

Eine Äußerung des Bw. zu dieser ausführlichen Darlegung erfolgte nicht.

In der am 30. 5. 2012 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wiederholten die Parteien zunächst ihre bisherigen Vorbringen.

Der steuerliche Vertreter des Bw stellte klar, dass es sich bei den Umsätzen aus der „Vermietung von Gebrauchsgütern“ in Wirklichkeit um die Vergütung als Geschäftsführer der A GmbH gehandelt habe.

Der Bw habe im Jahr 2005 hinsichtlich des Kompostierbetriebes Rechnungen mit Ausweis einer Umsatzsteuer mit 12 % gelegt.

Der steuerliche Vertreter konnte nicht sagen, warum für 2005 der Alleinverdienerabsetzbetrag für zwei Kinder beantragt wurde.

Für die Kompostierung seien keine eigenen Betriebsmittel angeschafft worden, es würden Betriebsmittel des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes anteilig verwendet.

Es könne zwar nicht der Beweis angetreten werden, dass die Umsätze aus der Abfallsammlung weniger als 25 % der Umsätze des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes ausmachen, der Mitteleinsatz sei aber jedenfalls untergeordnet.

Der erzeugte Humus werde ausschließlich im eigenen Betrieb verwendet.

Nach der Literatur läge im gegenständlichen Fall ein Hilfsbetrieb vor.

Über Vorhalt der Berufungsentscheidung UFS 30. 3. 2012, RV/0288-G/11, verwies der Vertreter des Finanzamtes darauf, dass diese Entscheidung die Ansicht des Finanzamtes bestätige.

Der Bw. bewirtschaftete derzeit 132 ha, im Jahr 2005 seien es ca. 90 ha gewesen. 2005 hatte der Bw. 30 Milchkühe.

Der steuerliche Vertreter schätzte die Einnahmen des Jahres 2005 wie folgt:

27.300,00 € aus dem Milchkontingent, 4.000,00 € aus dem Verkauf von Stieren, 40.000,00 € an Förderungen (AMA), 55.000,00 € aus Verkauf von Getreide, Mais etc. sowie 54.000,00 € aus der Kompostierung, zusammen also 180.300,00 €.

Über einen Gewerbeschein für die Abfallsammlung bzw. Kompostierung verfüge der Bw. nicht, dies sei auch nie Thema gewesen. Gewerberechtlich sei die Unterordnung bisher nicht geprüft worden.

Etwa ein Sechstel der Arbeitszeit entfalle auf die Kompostierung.

Die Einnahmenschätzung wurde in weiterer Folge dahingehend berichtigt, dass die Einnahmen aus dem Stierverkauf auf 30.000,00 € zu erhöhen seien, wodurch der Gesamtbetrag aller Einnahmen einschließlich Abfallsammlung und Kompostierung nun 206.300,00 € ausmache.

Das Jahr 2005 habe sehr hohe Einnahmen aus der Kompostierung gebracht, dies sei in der Folge nicht immer so gewesen.

Klärschlamm werde vom Bw nicht verarbeitet.

Der steuerliche Vertreter ersuchte abschließend, der Berufung – mit Ausnahme des Alleinverdienerabsetzbetrages für zwei Kinder - Folge zu geben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Sachverhalt:

Folgender entscheidungsrelevanter Sachverhalt steht fest:

F A ist Landwirt.

Der maßgebende Einheitswert gemäß [§ 1 Abs. 2 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes aus Land- und Forstwirtschaft \(LuF PauschVO 2001\)](#), [BGBl. II Nr. 54/2001](#) idF [BGBl. II](#)

[Nr. 416/2001](#) (EuroStUV 2001) des Betriebes beträgt 42.908,41 € (42.565,93 € Grundbetrag nach § 2 Abs. 1 leg. cit.; 342,48 € Teileinheitwert nach § 3 Abs. 1 leg. cit.).

Hieraus ergibt sich nach § 2 Abs. 1 leg. cit. ein Durchschnittssatz von 19.308,79 € (45% von 42.908,41 €) und nach § 3 Abs. 1 leg. cit. von 136,99 € (40% von 342,48 €), zusammen also von 19.445,78 €.

Da die gewinnmindernden Beträge nach § 13 Abs. 2 leg. cit. (bezahlte Pachtzinse 9.253,00 €, Ausgedingslasten 700,00 € und Sozialversicherungsbeiträge 11.791,01 €) den Durchschnittssatz übersteigen und nach § 13 Abs. 2 leg. cit. aus den gewinnmindernden Beträgen kein Verlust entstehen kann, waren die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft nach der Durchschnittssatzbesteuerung für Pauschallandwirte mit 0,00 € zu ermitteln.

Neben seiner Tätigkeit als Landwirt erzielte F A Einkünfte als Geschäftsführer der A GmbH in Höhe von 14.503,02 €, wobei Einnahmen von 15.428,47 € Ausgaben von 925,72 € gegenüber standen.

Im Jahr 2005 betrieb F A im Bereich seiner Land- und Forstwirtschaft auch eine Kompostieranlage. Den in dieser Kompostieranlage verwerteten Bioabfall (Schnittgut) übernahm er von Müllentsorgungsunternehmen bzw. Abfallverbänden. Klärschlamm wurde nicht übernommen. Der so erzeugte Humus wird zur Gänze als Dünger in der eigenen Land- und Forstwirtschaft verwendet.

Aus dieser Betätigung ergab sich im Jahr 2005 ein Gewinn von 9.157,23 € (Betriebseinnahmen: 54.154,33 €; Betriebsausgaben: Fremdpersonal und Fremdleistungen: 5.289,88 €, Abschreibungen auf das Anlagevermögen: 24.000,00 €, KFZ-Kosten: 14.000,00 €, übrige Betriebsausgaben: 1.707,22 €), da die zuvor über den Bioabfall Verfügungsberechtigten für die Abnahme des Bioabfalls ein Entgelt an F A entrichteten. In den Folgejahren war der Gewinn hieraus regelmäßig nicht so hoch.

Der Bw hat den Müllentsorgungsunternehmen bzw. Abfallverbänden Rechnungen gelegt, in denen Umsatzsteuer in Höhe von 12% ausgewiesen wurde.

Der Berufungswerber bewirtschaftete im Jahr 2005 ca. 90 ha und hielt 30 Milchkühe.

Die Summe der (steuerpflichtigen und steuerfreien) Einnahmen betrug geschätzt rund 206.300 € (rund 27.300 € aus dem Milchkontingent, rund 30.000 € aus dem Verkauf von Stieren, rund 40.000 € an Förderungen [AMA], rund 55.000,00 € aus dem Verkauf von Getreide, Mais etc. sowie 54.154,33 € aus der Übernahme des Schnittguts zur Kompostierung).

Über einen Gewerbeschein für die Abfallsammlung bzw. Kompostierung verfügte der Bw. nicht; gewerberechtlich wurde die Unterordnung bisher nicht geprüft.

Etwa ein Sechstel der Arbeitszeit des Bw entfällt auf die Kompostierung.

F A hat 2 Kinder, B (geboren September 2002) und M (geboren Oktober 2005).

Diese Feststellungen sind unstrittig.

Streitpunkte:

Im Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat ist in Bezug auf die Einkommensteuer zunächst strittig, ob F A im Jahr 2005 der Alleinverdienerabsetzbetrag für zwei Kinder oder für ein Kind zusteht.

Hauptstreitpunkt ist jedoch in Bezug auf die Einkommensteuer und auf die Umsatzsteuer, ob die Übernahme fremder organischer Abfälle, deren Kompostierung und anschließende Aufbringung auf den Feldern des Bw. ein Teil des landwirtschaftlichen Hauptbetriebes oder eine land- und forstwirtschaftliche Nebentätigkeit ist.

Wäre die entgeltliche Übernahme fremder organischer Abfälle als Teil des landwirtschaftlichen Hauptbetriebes und als regelmäßig in land- und forstwirtschaftlichen Betrieben anfallender Vorgang anzusehen, sind die Einkünfte hieraus im Rahmen der [LuF PauschVO 2001](#) durch Anwendung des Durchschnittsatzes auf den maßgeblichen Einheitswert und die Umsätze im Rahmen des [§ 22 UStG 1994](#) von der Pauschalbesteuerung erfasst.

Ist die Übernahme fremder organischer Abfälle als land- und forstwirtschaftliche Nebentätigkeit einzustufen, sind die Einkünfte gesondert anhand einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zu ermitteln, allerdings umsatzsteuerlich von der Pauschalierung nach [§ 22 UStG 1994](#) umfasst.

Ist zufolge Überschreitens der wirtschaftlichen Unterordnung kein land- und forstwirtschaftlicher Nebentätigkeit gegeben, liegt steuerlich ein Gewerbebetrieb vor; [§ 22 UStG 1994](#) ist nicht anwendbar.

Schließlich kann auch die Ansicht vertreten werden, es lägen zwar Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft vor, die der Umsatzsteuerpauschalregelung unterliegen, die Erlöse für die Übernahme von Biomasse seien aber ertragsteuerlich zusätzlich zur Vollpauschalierung als außerordentlicher Ertrag zu erfassen.

Alleinverdienerabsetzbetrag:

[§ 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988](#) in der für den Berufungszeitraum maßgebenden Fassung lautet:

„(4) Zur Abgeltung gesetzlicher Unterhaltsverpflichtungen stehen nachfolgende Absetzbeträge zu:

1. Einem Alleinverdiener steht ein Alleinverdienerabsetzbetrag zu. Dieser beträgt jährlich

- ohne Kind 364 Euro,*
- bei einem Kind (§ 106 Abs. 1) 494 Euro,*
- bei zwei Kindern (§ 106 Abs. 1) 669 Euro.*

Dieser Betrag erhöht sich für das dritte und jedes weitere Kind (§ 106 Abs. 1) um jeweils 220 Euro jährlich. Alleinverdiener ist ein Steuerpflichtiger, der mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet ist und von seinem unbeschränkt steuerpflichtigen Ehegatten nicht dauernd getrennt lebt. Für Steuerpflichtige im Sinne des § 1 Abs. 4 ist die unbeschränkte Steuerpflicht des (Ehe-)Partners nicht erforderlich. Alleinverdiener ist auch ein Steuerpflichtiger mit mindestens einem Kind (§ 106 Abs. 1), der mehr als sechs Monate mit einer unbeschränkt steuerpflichtigen Person in einer anderen Partnerschaft lebt.

Voraussetzung ist, daß der (Ehe)Partner (§ 106 Abs. 3) bei mindestens einem Kind (§ 106 Abs. 1) Einkünfte von höchstens 6.000 Euro jährlich, sonst Einkünfte von höchstens 2.200 Euro jährlich erzielt. Die nach § 3 Abs. 1 Z 4 lit. a, weiters nach § 3 Abs. 1 Z 10 und 11 und auf Grund zwischenstaatlicher oder anderer völkerrechtlicher Vereinbarungen steuerfreien Einkünfte sind in diese Grenzen miteinzubeziehen. Andere steuerfreie Einkünfte sind nicht zu berücksichtigen. Der Alleinverdienerabsetzbetrag steht nur einem der (Ehe)Partner zu. Erfüllen beide (Ehe) Partner die Voraussetzungen im Sinne der vorstehenden Sätze, hat jener (Ehe)Partner Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag, der die höheren Einkünfte im Sinne der Z 1 erzielt. Haben beide (Ehe)Partner keine oder gleich hohe Einkünfte im Sinne der Z 1, steht der Absetzbetrag dem weiblichen (Ehe)Partner zu, ausgenommen der Haushalt wird überwiegend vom männlichen (Ehe)Partner geführt.“

[§ 106 Abs. 1 EStG 1988](#) in der für den Berufungszeitraum maßgebenden Fassung lautet:

„§ 106. (1) Als Kinder im Sinne dieses Bundesgesetzes gelten Kinder, für die dem Steuerpflichtigen oder seinem (Ehe)Partner (Abs. 3) mehr als sechs Monate im Kalenderjahr ein Kinderabsetzbetrag nach § 33 Abs. 4 Z 3 lit. a zusteht.“

[§ 33 Abs. 4 Z 3 lit. a EStG 1988](#) in der für den Berufungszeitraum maßgebenden Fassung lautet:

„(4) Zur Abgeltung gesetzlicher Unterhaltsverpflichtungen stehen nachfolgende Absetzbeträge zu:

...

3. a) Einem Steuerpflichtigen, dem auf Grund des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 Familienbeihilfe gewährt wird, steht im Wege der gemeinsamen Auszahlung mit der Familienbeihilfe ab dem Jahr 2000 ein Kinderabsetzbetrag von monatlich 50,90 Euro für jedes Kind zu. Für Kinder, die sich ständig im Ausland aufhalten, steht kein Kinderabsetzbetrag zu. Wurden Kinderabsetzbeträge zu Unrecht bezogen, ist § 26 des Familienlastenausgleichsgesetzes anzuwenden."

Der Kinderzuschlag zum Alleinverdienerabsetzbetrag setzt(e) voraus, dass es sich um ein Kind i. S. d. [§ 106 Abs. 1 EStG 1988](#) handelt, also dass für das Kind mehr als 6 Monate im Kalenderjahr der Kinderabsetzbetrag zusteht, was wiederum den Familienbeihilfenbezug voraussetzt (vgl. *Wanke* in *Wiesner/Grabner/Wanke*, MSA EStG 13. EL § 33 Anm. 43).

Die Kindereigenschaft i. S. d. [§ 106 Abs. 1 EStG 1988](#) stellt auf das im Kalenderjahr überwiegende Zustehen eines Kinderabsetzbetrages ab. Da [§ 33 EStG 1988](#) als Voraussetzung für den Kinderabsetzbetrag die Gewährung der Familienbeihilfe vorsieht, ist Kind i. S. d. § 106 Abs. 1 leg. cit. ein solches, für das mehr als sechs Monate – also für mindestens sieben Monate – Familienbeihilfe gewährt wird (*Wanke/Wiesner* in *Wiesner/Grabner/Wanke*, MSA EStG 13. EL § 106 Anm. 3).

Da M am Oktober 2005 geboren wurde, kann für sie im Jahr 2005 nicht für wenigstens sieben Monate Familienbeihilfe und Kinderabsetzbetrag bezogen worden sein:

Gemäß [§ 2 Abs. 1 lit. a FLAG 1967](#) haben Anspruch auf Familienbeihilfe Personen, die im Bundesgebiet einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, für minderjährige Kinder. Wenngleich das Gesetz ([§ 22 ABGB](#)) auch den nasciturus schützt, beginnt doch die volle Rechtsfähigkeit des Menschen mit vollendeter Geburt (vgl. *Aicher* in *Rummel*⁸, § 16 Rz 5). Vor der Geburt ist daher noch kein Mensch im Rechtssinn und somit auch kein minderjähriges Kind gegeben. Die Familienbeihilfe wird vom Beginn des Monats gewährt, in dem die Voraussetzungen für den Anspruch erfüllt werden ([§ 10 Abs. 2 FLAG 1967](#)); die Anspruchsvoraussetzungen für M sind erst ab Oktober 2005 gegeben.

Da dem Bw. im Jahr 2005 somit für M nicht an mehr als sechs Monaten im Kalenderjahr der Kinderabsetzbetrag zugestanden ist, kann im Jahr 2005 auch nicht der Kinderzuschlag zum Alleinverdienerabsetzbetrag für M gewährt werden.

Dies wurde in der mündlichen Berufungsverhandlung von der steuerlichen Vertretung auch eingeräumt.

Kompostierung:

Die maßgeblichen Rechtsvorschriften (in der für den Berufszeitraum geltenden Fassung) lauten auszugsweise:

Artikel 25 der für den Berufszeitraum noch anzuwendenden Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage, 77/388/EWG, ABl Nr L 145 vom 13. 6. 1977, in der Folge Sechste Richtlinie:

„Gemeinsame Pauschalregelung für landwirtschaftliche Erzeuger

(1) Die Mitgliedstaaten können auf landwirtschaftliche Erzeuger, bei denen die Anwendung der normalen Mehrwertsteuerregelung oder gegebenenfalls der vereinfachten Regelung nach Artikel 24 auf Schwierigkeiten stoßen würde, als Ausgleich für die Belastung durch die Mehrwertsteuer, die auf die von den Pauschallandwirten bezogenen Gegenstände und Dienstleistungen gezahlt wird, eine Pauschalregelung nach diesem Artikel anwenden.

(2) Im Sinne dieses Artikels gelten als

- ‚landwirtschaftlicher Erzeuger‘ ein Steuerpflichtiger, der seine Tätigkeit im Rahmen eines nachstehend definierten Betriebs ausübt;*
- ‚landwirtschaftlicher, forstwirtschaftlicher oder Fischereibetrieb‘ die Betriebe, die in dem einzelnen Mitgliedstaat im Rahmen der in Anhang A genannten Erzeugertätigkeiten als solche gelten;*
- ‚Pauschallandwirt‘ ein landwirtschaftlicher Erzeuger, der unter die in Absatz 3 und den folgenden Absätzen vorgesehene Pauschalregelung fällt;*
- ‚landwirtschaftliche Erzeugnisse‘ die Gegenstände, die aus den in Anhang A aufgeführten Tätigkeiten hervorgehen und die von den landwirtschaftlichen, forstwirtschaftlichen oder Fischereibetrieben des einzelnen Mitgliedstaats erzeugt werden;*
- ‚landwirtschaftliche Dienstleistungen‘ die in Anhang B aufgeführten Dienstleistungen, die von einem landwirtschaftlichen Erzeuger mit Hilfe seiner Arbeitskräfte und/oder der normalen Ausrüstung seines landwirtschaftlichen, forstwirtschaftlichen oder Fischereibetriebs vorgenommen werden;*

– ‚Mehrwertsteuer-Vorbelastung‘ die Mehrwertsteuer-Gesamtbelastung, die auf den Gegenständen und Dienstleistungen ruht, welche von der Gesamtheit aller der Pauschalregelung unterliegenden landwirtschaftlichen, forstwirtschaftlichen und Fischereibetriebe jedes Mitgliedstaats bezogen worden sind, soweit diese Steuer bei einem der normalen Mehrwertsteuerregelung unterliegenden landwirtschaftlichen Erzeuger nach Artikel 17 abzugsfähig sein würde;

– ‚Pauschalausgleich-Prozentsätze‘ die Prozentsätze, die die Mitgliedstaaten nach Absatz 3 festsetzen und in den in Absatz 5 genannten Fällen anwenden, damit die Pauschallandwirte den pauschalen Ausgleich der Mehrwertsteuer-Vorbelastung erlangen;

– ‚Pauschalausgleich‘ der Betrag, der sich aus der Anwendung des in Absatz 3 vorgesehenen Pauschalausgleich-Prozentsatzes auf den Umsatz des Pauschallandwirts in den in Absatz 5 genannten Fällen ergibt.

(3) Die Mitgliedstaaten legen bei Bedarf die Pauschalausgleich-Prozentsätze fest und teilen, bevor sie diese Sätze anwenden, der Kommission ihre Höhe mit. Diese Prozentsätze werden an Hand der allein für die Pauschallandwirte geltenden makroökonomischen Daten der letzten drei Jahre bestimmt. Sie dürfen nicht dazu führen, dass die Pauschallandwirte insgesamt Erstattungen erhalten, die über die Mehrwertsteuer-Vorbelastung hinausgehen. Die Mitgliedstaaten können diese Prozentsätze bis auf Null herabsetzen. Die Prozentsätze können auf einen halben Punkt ab- oder aufgerundet werden.

Die Mitgliedstaaten können die Höhe der Pauschalausgleich-Prozentsätze für die Forstwirtschaft, die einzelnen Teilbereiche der Landwirtschaft und die Fischerei unterschiedlich festlegen.

(4) Die Mitgliedstaaten können die Pauschallandwirte von den Pflichten befreien, die den Steuerpflichtigen nach Artikel 22 obliegen.

(5) Die in Absatz 3 vorgesehenen Pauschalausgleich-Prozentsätze werden auf den Preis – ohne Steuer – der landwirtschaftlichen Erzeugnisse angewendet, die Pauschallandwirte an Steuerpflichtige geliefert haben, die keine Pauschallandwirte sind, und der landwirtschaftlichen Dienstleistungen, die sie an Steuerpflichtige erbracht haben, die keine Pauschallandwirte sind. Dieser Ausgleich schließt jeden weiteren Vorsteuerabzug aus.

(6) Die Mitgliedstaaten können vorsehen, dass die Zahlung des Pauschalausgleichs geschieht:

a) entweder durch den steuerpflichtigen Abnehmer oder Leistungsempfänger. In diesem Fall darf der steuerpflichtige Abnehmer oder Dienstleistungsempfänger nach den von den

Mitgliedstaaten festgelegten Einzelheiten von der Mehrwertsteuer, die er zu entrichten hat, den Betrag des Pauschalausgleichs, den er den Pauschallandwirten gezahlt hat, abziehen;

b) oder durch den Fiskus.

Anhang A der Sechsten Richtlinie:

LISTE DER TÄTIGKEITEN DER LANDWIRTSCHAFTLICHEN ERZEUGUNG

I. ANBAU IM EIGENTLICHEN SINNE

- 1. Ackerbau im allgemeinen, einschließlich Weinbau*
- 2. Obstbau (einschließlich Olivenanbau) und Gemüse-, Blumen- und Zierpflanzengartenbau, auch unter Glas*
- 3. Anbau von Pilzen und Gewürzen, Erzeugung von Saat- und Pflanzgut; Betrieb von Baumschulen*

II. TIERZUCHT UND TIERHALTUNG IN VERBINDUNG MIT DER BODENBEWIRTSCHAFTUNG

- 1. Viehzucht und -haltung*
- 2. Geflügelzucht und -haltung*
- 3. Kaninchenzucht und -haltung*
- 4. Imkerei*
- 5. Seidenraupenzucht*
- 6. Schneckenzucht*

III. FORSTWIRTSCHAFT

IV. FISCHEREI

- 1. Süßwasserfischerei*
- 2. Fischzucht*
- 3. Muschelzucht, Austernzucht und Zucht anderer Weich- und Krebstiere*
- 4. Froschzucht*

V. Als landwirtschaftliche Erzeugung gelten auch Verarbeitungstätigkeiten, die ein Landwirt bei im wesentlichen aus seiner landwirtschaftlichen Produktion stammenden Erzeugnissen mit

normalerweise in land-, forst- oder fischwirtschaftlichen Betrieben verwendeten Mitteln ausübt.

Anhang B der Sechsten Richtlinie:

LISTE DER LANDWIRTSCHAFTLICHEN DIENSTLEISTUNGEN

Als landwirtschaftliche Dienstleistungen gelten Dienstleistungen, die normalerweise zur landwirtschaftlichen Produktion beitragen, insbesondere:

- Arbeiten des Anbaus, der Ernte, des Dreschens, des Pressens, des Lesens und Einsammelns, einschliesslich des Säens und Pflanzens*
- Verpackung und Zubereitung, wie beispielsweise Trocknung, Reinigung, Zerkleinerung, Desinfektion und Einsilierung landwirtschaftlicher Erzeugnisse*
- Lagerung landwirtschaftlicher Erzeugnisse*
- Hüten, Zucht und Mästen von Vieh*
- Vermietung normalerweise in land-, forst- und fischwirtschaftlichen Betrieben verwendeter Mittel zu landwirtschaftlichen Zwecken*
- technische Hilfe*
- Vernichtung schädlicher Pflanzen und Tiere, Behandlung von Pflanzen und Böden durch Besprühen*
- Betrieb von Be- und Entwässerungsanlagen*
- Beschneiden und Fällen von Bäumen und andere forstwirtschaftliche Dienstleistungen."*

§ 17 EStG 1988:

„(4) Für die Ermittlung des Gewinnes können weiters mit Verordnung des Bundesministers für Finanzen Durchschnittssätze für Gruppen von Steuerpflichtigen aufgestellt werden. Die Durchschnittssätze sind auf Grund von Erfahrungen über die wirtschaftlichen Verhältnisse bei der jeweiligen Gruppe von Steuerpflichtigen festzusetzen. Solche Durchschnittssätze sind nur für Fälle aufzustellen, in denen weder eine Buchführungspflicht besteht noch ordnungsmäßige Bücher geführt werden, die eine Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich ermöglichen.

(5) In der Verordnung werden bestimmt:

- 1. Die Gruppen von Betrieben, für die Durchschnittssätze anzuwenden sind.*

2. Die für die Einstufung jeweils maßgeblichen Betriebsmerkmale.

Als solche kommen insbesondere in Betracht:

a) Bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben die Betriebsart und der Einheitswert.

b) Bei anderen Betrieben die örtliche Lage, die Ausstattung, der Wareneingang oder Wareneinsatz, die Zahl der Arbeitskräfte und die Stabilität der Erträge und Aufwendungen.

3. Die Art der Gewinnermittlung für die einzelnen Gruppen von Betrieben durch Aufstellung von Reingewinnsätzen und Reingewinnprozentsätzen vom Einheitswert oder vom Umsatz oder von anderen, für einen Rückschluß auf den Umsatz und Gewinn geeigneten äußeren Betriebsmerkmalen. In der Verordnung kann bestimmt werden, daß für die Gewinnermittlung nur die Betriebsausgaben oder Betriebsausgabenteile nach Durchschnittssätzen ermittelt werden.

4. Der Veranlagungszeitraum, für den die Durchschnittssätze anzuwenden sind.

5. Der Umfang, in dem jenen Steuerpflichtigen, die den Gewinn nach Durchschnittssätzen ermitteln, Erleichterungen in der Führung von Aufzeichnungen gewährt werden."

§ 21 EStG 1988:

„§ 21. (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."

§ 23 EStG 1988:

„§ 23. 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.

..."

Die Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes aus Land- und Forstwirtschaft ([LuF PauschVO 2001](#)), [BGBl. II Nr. 54/2001](#) idF [BGBl. II Nr. 416/2001](#) (EuroStUV 2001) lautet auszugsweise:

„§ 1. (1) Der Gewinn eines land- und forstwirtschaftlicher Betriebes, dessen Inhaber hinsichtlich dieses Betriebes weder zur Buchführung verpflichtet ist noch freiwillig Bücher führt, kann nach den Bestimmungen dieser Verordnung ermittelt werden. Es ist dabei nur die Anwendung der Verordnung auf einen gesamten land- und forstwirtschaftlichen Betrieb zum Zwecke einer Berechnung der Einkommensteuer gemäß [§ 33 Einkommensteuergesetz 1988](#) zulässig. Eine Anwendung bloß auf einzelne Betriebszweige oder einzelne betriebliche Teiltätigkeiten ist unzulässig.

(2) Als maßgebender Einheitswert des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes gilt der Einheitswert des während des Veranlagungsjahres bewirtschafteten land- und forstwirtschaftlichen Vermögens zuzüglich der Einheitswertanteile der während des Veranlagungsjahres bewirtschafteten Zupachtungen und abzüglich der Einheitswertanteile der während des Veranlagungsjahres nicht selbst bewirtschafteten Verpachtungen. Für die Ermittlung der Einheitswertanteile der Zu- und Verpachtung ist hinsichtlich des Hektarsatzes [§ 125 Abs. 1 lit. b der Bundesabgabenordnung](#), [BGBl. Nr. 194/1961](#), in der jeweils geltenden Fassung maßgebend. ...

(4) Durch diese Verordnung werden nur die regelmäßig in den Betrieben anfallenden Rechtsgeschäfte und Vorgänge pauschal berücksichtigt, die auch von Artikel 25 der Richtlinie des Rates vom 13. Juni 1977 Nr. 77/388/EWG, ABl. Nr. L 145, in der jeweils gültigen Fassung erfasst sind. ...

§ 6. (1) Der Gewinn aus land- und forstwirtschaftlichem Nebenerwerb, aus be- oder verarbeiteten eigenen und zugekauften Urprodukten sowie aus dem Buschenschank im Rahmen des Obstbaues ist durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gesondert zu ermitteln. Bei der Ermittlung des Grundbetrages (§ 2) scheidet der auf diese Tätigkeit entfallende Anteil des Einheitswertes aus.

(2) Als land- und forstwirtschaftlicher Nebenerwerb sind Nebentätigkeiten zu verstehen, die nach ihrer wirtschaftlichen Zweckbestimmung zum land- und forstwirtschaftlichem Hauptbetrieb im Verhältnis der wirtschaftlichen Unterordnung stehen.

(3) Bei der Ermittlung des Gewinnes aus Buschenschank im Rahmen des Obstbaues sowie aus be- und/oder verarbeiteten Urprodukten (Abs. 1) sind die Betriebsausgaben mit 70% der gegenüberstehenden Betriebseinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) anzusetzen. Voraussetzung für die Zurechnung der Be- und/oder Verarbeitung des Urproduktes (Abs. 1) zur Land- und Forstwirtschaft ist, dass die Be- und/oder Verarbeitung nach ihrer wirtschaftlichen Zweckbestimmung zum land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb im Verhältnis der wirtschaftlichen Unterordnung steht.

(4) Wird eine Be- und/oder Verarbeitung alleine betrieben, so liegt eine Unterordnung im Sinne der Abs. 2 und 3 nur dann vor, wenn die Einnahmen aus alleiniger Be- und/oder Verarbeitung 24.200 Euro (einschließlich Umsatzsteuer) nicht übersteigen. Bei nebeneinander vorliegenden Nebenerwerb und Be- und/oder Verarbeitung ist die Unterordnung nur dann gegeben, wenn die gemeinsamen Einnahmen 24.200 Euro (einschließlich Umsatzsteuer) nicht übersteigen und das Ausmaß der land- und forstwirtschaftlichen Grundflächen mehr als 5 Hektar oder der weinbaulich oder gärtnerisch genutzten Grundflächen mehr als 1 Hektar beträgt. Bei der Ermittlung dieses Betrages sind jedoch Einnahmen aus Zimmervermietung sowie Einnahmen aus auf reiner Selbstkostenbasis und ohne Verrechnung der eigenen Arbeitsleistung aufgebauten Dienstleistungen und Vermietungen im Rahmen der zwischenbetrieblichen Zusammenarbeit nicht einzurechnen. ..."

[§ 10 UStG 1994](#) lautet auszugsweise:

„§ 10. (1) Die Steuer beträgt für jeden steuerpflichtigen Umsatz 20% der Bemessungsgrundlage (§§ 4 und 5).

(2) Die Steuer ermäßigt sich auf 10% für

...

13. die mit dem Betrieb von Unternehmen zur Müllbeseitigung und zur Abfuhr von Spülwasser und Abfällen regelmäßig verbundenen sonstigen Leistungen;

... "

[§ 11 Abs. 12 UStG 1994](#) lautet:

„(12) Hat der Unternehmer in einer Rechnung für eine Lieferung oder sonstige Leistung einen Steuerbetrag, den er nach diesem Bundesgesetz für den Umsatz nicht schuldet, gesondert ausgewiesen, so schuldet er diesen Betrag auf Grund der Rechnung, wenn er sie nicht gegenüber dem Abnehmer der Lieferung oder dem Empfänger der sonstigen Leistung entsprechend berichtigt. Im Falle der Berichtigung gilt § 16 Abs. 1 sinngemäß.“

[§ 22 UStG 1994](#) lautet:

„§ 22. (1) Bei nichtbuchführungspflichtigen Unternehmern, die Umsätze im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes ausführen, wird die Steuer für diese Umsätze mit 10% der Bemessungsgrundlage festgesetzt. Soweit diese Umsätze an einen Unternehmer für dessen Unternehmen erbracht werden, wird die Steuer für diese Umsätze mit 12% der Bemessungsgrundlage festgesetzt. Die diesen Umsätzen zuzurechnenden Vorsteuerbeträge werden jeweils in gleicher Höhe festgesetzt.

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

(2) Unternehmer im Sinne des Abs. 1 haben für die Lieferungen der in der Anlage nicht angeführten Getränke und alkoholischen Flüssigkeiten eine zusätzliche Steuer von 10% der Bemessungsgrundlage, soweit diese Umsätze an einen Unternehmer für dessen Unternehmen erbracht werden, eine zusätzliche Steuer von 8% der Bemessungsgrundlage zu entrichten; wenn auf diese Umsätze die Voraussetzungen des § 10 Abs. 3 zutreffen, vermindert sich die zusätzliche Steuer auf 2%; sie entfällt, soweit diese Umsätze an einen Unternehmer für dessen Unternehmen erbracht werden. Für diese zusätzliche Steuer sowie für Steuerbeträge, die nach § 11 Abs. 12 und 14 oder § 12 Abs. 10 und 11 geschuldet werden oder die sich nach § 16 ergeben, gelten die allgemeinen Vorschriften dieses Bundesgesetzes mit der Einschränkung sinngemäß, dass ein weiterer Vorsteuerabzug entfällt.

(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.

(7) Die Bestimmungen der Abs. 1 bis 6 sind auch auf land- und forstwirtschaftliche Betriebe einer Körperschaft des öffentlichen Rechts anzuwenden, wenn die Umsätze der land- und forstwirtschaftlichen Betriebe gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 in einem der dem Veranlagungsjahr vorangegangenen drei Kalenderjahre 400 000 Euro nicht überstiegen haben. Wird diese Umsatzgrenze nicht überschritten, so gelten die Abs. 1 bis 6 nur für jene land- und forstwirtschaftlichen Betriebe, hinsichtlich welcher der nach den Grundsätzen des ersten Abschnittes des zweiten Teiles [des Bewertungsgesetzes 1955](#) unter Berücksichtigung von Zupachtungen und Verpachtungen zum 1. Jänner eines Jahres ermittelte Wert der bei Unterhalten eines zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen gehörenden Betriebes selbstbewirtschafteten Fläche 150 000 Euro nicht übersteigt.

(8) Für Umsätze, für die die Voraussetzungen des § 10 Abs. 3 zutreffen, werden die diesen Umsätzen zuzurechnenden Vorsteuerbeträge abweichend von Abs. 1 in Höhe der sich bei Anwendung des Steuersatzes gemäß § 10 Abs. 3 ergebenden Steuer festgesetzt."

[§ 2 GewO 1994](#) lautet auszugsweise:

„§ 2. (1) Dieses Bundesgesetz ist - unbeschadet weiterer ausdrücklich angeordneter Ausnahmen durch besondere bundesgesetzliche Vorschriften - auf die in den nachfolgenden Bestimmungen angeführten Tätigkeiten nicht anzuwenden:

1. die Land- und Forstwirtschaft (Abs. 2 und 3);

2. die Nebengewerbe der Land- und Forstwirtschaft (Abs. 4); ...

(3) Zur Land- und Forstwirtschaft im Sinne dieses Bundesgesetzes (Abs. 1 Z 1) gehören

1. die Hervorbringung und Gewinnung pflanzlicher Erzeugnisse mit Hilfe der Naturkräfte, einschließlich des Wein- und Obstbaues, des Gartenbaues und der Baumschulen; hinsichtlich des Weinbaues ferner der Zukauf von höchstens 1 500 l aus dem EWR stammenden Wein oder 2.000 kg aus dem EWR stammenden Trauben pro Hektar bewirtschafteter Betriebsfläche und Kalenderjahr; im Bundesland Steiermark der Zukauf von höchstens 3.000 kg Trauben pro Hektar bewirtschafteter Betriebsfläche und Kalenderjahr, die insgesamt aus demselben Weinbaugebiet (§ 25 Abs. 3 des Weinggesetzes 1985) stammen, in dem der Betrieb gelegen ist; hinsichtlich aller Betriebszweige mit Ausnahme des Weinbaues ferner der Zukauf von aus dem EWR stammenden Erzeugnissen des jeweiligen Betriebszweiges, wenn deren Einkaufswert nicht mehr als 25 vH des Verkaufswertes aller Erzeugnisse des jeweiligen Betriebszweiges beträgt;

hinsichtlich aller Betriebszweige ferner der Zukauf von aus dem EWR stammenden Erzeugnissen des jeweiligen Betriebszweiges im ernteausfallsbedingten Umfang;

2. das Halten von Nutztieren zur Zucht, Mastung oder Gewinnung tierischer Erzeugnisse;

3. Jagd und Fischerei. ...

(4) Unter Nebengewerbe der Land- und Forstwirtschaft im Sinne dieses Bundesgesetzes (Abs. 1 Z 2) sind zu verstehen:

...

4. Dienstleistungen, ausgenommen Fuhrwerksdienste (Z 5 und 6), mit land- und forstwirtschaftlichen Betriebsmitteln, die im eigenen Betrieb verwendet werden, für andere land- und forstwirtschaftliche Betriebe in demselben oder einem angrenzenden Verwaltungsbezirk; mit Mähdreschern vorgenommene Dienstleistungen nur für landwirtschaftliche Betriebe in demselben Verwaltungsbezirk oder in einer an diesen Verwaltungsbezirk angrenzenden Ortsgemeinde; Dienstleistungen

- a) zur Kulturpflege im ländlichen Raum (Mähen von Straßenrändern und -böschungen sowie von öffentlichen Grünflächen, Pflege von Biotopen, Kulturpflege der Rasenflächen von Sportanlagen, Stutzen von Hecken im Zusammenhang mit den vorstehend angeführten Tätigkeiten, Abtransport des bei diesen Tätigkeiten anfallenden Mähgutes usw.),*
- b) zur Verwertung von organischen Abfällen (Sammeln und Kompostieren von fremden, kompostierbaren Abfällen mit den in der Land- und Forstwirtschaft üblichen Methoden),*
- c) für den Winterdienst (Schneeräumung, einschließlich Schneetransport und Streuen von Verkehrsflächen, die hauptsächlich der Erschließung land- und forstwirtschaftlich genutzter Grundflächen dienen); ... "*

Aus dem [Abfallwirtschaftsgesetz 2002](#):

„§ 1 ...

(3) Im öffentlichen Interesse ist die Sammlung, Lagerung, Beförderung und Behandlung als Abfall erforderlich, wenn andernfalls

- 1. die Gesundheit der Menschen gefährdet oder unzumutbare Belästigungen bewirkt werden können,*
- 2. Gefahren für die natürlichen Lebensbedingungen von Tieren oder Pflanzen oder für den Boden verursacht werden können,*
- 3. die nachhaltige Nutzung von Wasser oder Boden beeinträchtigt werden kann,*
- 4. die Umwelt über das unvermeidliche Ausmaß hinaus verunreinigt werden kann,*
- 5. Brand- oder Explosionsgefahren herbeigeführt werden können,*
- 6. Geräusche oder Lärm im übermäßigen Ausmaß verursacht werden können,*
- 7. das Auftreten oder die Vermehrung von Krankheitserregern begünstigt werden können,*
- 8. die öffentliche Ordnung und Sicherheit gestört werden kann oder*
- 9. Orts- und Landschaftsbild erheblich beeinträchtigt werden können.*

...

§ 2. (1) Abfälle im Sinne dieses Bundesgesetzes sind bewegliche Sachen, die unter die in Anhang 1 angeführten Gruppen fallen und

- 1. deren sich der Besitzer entledigen will oder entledigt hat oder*

2. deren Sammlung, Lagerung, Beförderung und Behandlung als Abfall erforderlich ist, um die öffentlichen Interessen (§ 1 Abs. 3) nicht zu beeinträchtigen.

...

(3) Eine geordnete Sammlung, Lagerung, Beförderung und Behandlung im Sinne dieses Bundesgesetzes ist jedenfalls solange nicht im öffentlichen Interesse (§ 1 Abs. 3) erforderlich, solange

- 1. eine Sache nach allgemeiner Verkehrsauffassung neu ist oder*
- 2. sie in einer nach allgemeiner Verkehrsauffassung für sie bestimmungsgemäßen Verwendung steht.*

Die Sammlung, Lagerung, Beförderung und Behandlung von Mist, Jauche, Gülle und organisch kompostierbarem Material als Abfall ist dann nicht im öffentlichen Interesse (§ 1 Abs. 3) erforderlich, wenn diese im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs anfallen und im unmittelbaren Bereich eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs einer zulässigen Verwendung zugeführt werden.

...

(6) Im Sinne dieses Bundesgesetzes

1. ist "Abfallbesitzer"

- a) der Abfallerzeuger oder*
- b) jede Person, welche die Abfälle innehat;*

2. ist "Abfallerzeuger"

- a) jede Person, durch deren Tätigkeit Abfälle anfallen (Abfallersterzeuger), oder*
- b) jede Person, die Vorbehandlungen, Mischungen oder andere Arten der Behandlung vornimmt, die eine Veränderung der Natur oder der Zusammensetzung dieser Abfälle bewirken;*

3. ist "Abfallsammler" jede Person, die von Dritten erzeugte Abfälle selbst oder durch andere

- a) abholt,*
- b) entgegennimmt oder*
- c) über deren Abholung oder Entgegennahme rechtlich verfügt;*

4. ist "Abfallbehandler" jede Person, die Abfälle verwertet oder beseitigt;

...

§ 24. (1) Wer nicht gefährliche Abfälle sammelt oder behandelt, hat dem Landeshauptmann die Aufnahme der Tätigkeit und die Änderung der Art der Tätigkeit anzuzeigen. Die Anzeige kann in Abstimmung mit dem Landeshauptmann über das Register gemäß § 22 Abs. 1 erfolgen.

(2) Dieser Anzeigepflicht unterliegen nicht

...

4. Personen, die Abfälle zum Nutzen der Ökologie auf den Boden aufbringen,

..."

Die Ansicht des Finanzamtes in Bezug auf die steuerliche Qualifikation der Einkünfte bzw. Umsätze aus der Entgegennahme von Bioabfällen entspricht der Verwaltungspraxis (EStR 2000 Rz 4229 und UStR 2000 Rz 2900):

„Zu den Nebentätigkeiten bzw. dem Nebenerwerb gehören insbesondere folgende Dienstleistungen:

...Verwertung von organischen Abfällen (Sammeln und Kompostieren von fremden, kompostierbaren Abfällen mit den in der Land- und Forstwirtschaft üblichen Methoden)..." (EStR 2000 Rz 4204).

„Die Verwertung [zu ergänzen: überwiegend eigener] organischer Abfälle durch Kompostierung stellt keinen Nebenbetrieb dar, sondern ist Teil des landwirtschaftlichen Hauptbetriebes, wenn die Verwertung überwiegend mit Hilfe der Naturkräfte geschieht (Düngerbeschaffung für Zwecke der Urproduktion).

Werden überwiegend fremde Abfälle verwertet, läge grundsätzlich ein Gewerbebetrieb vor. Allerdings erblickt [§ 2 Abs. 4 Z 4 lit. b Gewerbeordnung 1994](#), [BGBl. Nr. 194/1994](#), darin eine (nicht schädliche) Nebentätigkeit, wenn das Sammeln und Kompostieren von fremden, kompostierbaren Abfällen mit den in der Land- und Forstwirtschaft üblichen Methoden erfolgt." (EStR 2000 Rz 4229).

„Nebenbetriebe sind Betriebe, die grundsätzlich als Gewerbebetriebe einzustufen wären und lediglich infolge ihres inneren betriebswirtschaftlichen Zusammenhangs mit dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb für steuerrechtliche Zwecke als Nebenbetriebe und damit als unselbständige Teile des land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetriebes behandelt werden.

Siehe auch EStR 2000 Rz 4221 bis Rz 4230 und die dort angeführten Beispiele für Nebenbetriebe." (UStR 2000 Rz 2891).

„Bringt ein Landwirt im Rahmen bodenschutzrechtlicher Vorgaben Klärschlamm auf seine Felder gegen Entgelt auf (siehe Rz 1327a), stellt die Entsorgungsleistung des Landwirts keine landwirtschaftliche, sondern grundsätzlich eine gewerbliche Tätigkeit dar. Es kann darin aber eine landwirtschaftliche Nebentätigkeit gesehen werden, wenn das Sammeln und Kompostieren von fremden, kompostierbaren Abfällen mit den in der Land- und Forstwirtschaft üblichen Methoden erfolgt (vgl. Rz 2891 iVm EStR 2000 Rz 4229) und nach Maßgabe des [§ 6 Abs. 2 und 4 LuF PauschVO 2006](#), [BGBl. II Nr. 258/2005](#), im Verhältnis zum land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb von wirtschaftlicher Unterordnung auszugehen ist (Beachtlichkeit der 24.200-Euro-Grenze). Sind diese Voraussetzungen erfüllt, kann die Entsorgungsleistung des Landwirts von der Pauschalierungsregelung des [§ 22 UStG 1994](#) erfasst sein.

Der Verkauf von aus dem Müll gewonnenen neu verwertbaren Produkten ist gesondert zu betrachten (Rz 1322). Dazu gehört auch der Verkauf des durch die Kompostieranlage gewonnen Komposts." (UStR 2000 Rz 2900).

In SWK 20/21/1997, S 460, Kompostierung ein Gewerbebetrieb? wird folgende Rechtsansicht des BMF wiedergegeben:

„Erhält ein Kompostverarbeiter für die übernommenen Abfälle ein Entgelt und/oder verwertet er nicht den gesamten daraus gewonnenen Kompost in der eigenen Land- und Forstwirtschaft, so wird im Einzelfall zu beurteilen sein, ob ein selbständiger Gewerbebetrieb vorliegt. Bei dieser Beurteilung werden die jeweiligen Entgelte für die übernommenen Abfälle, die Art und Weise sowie die Kosten der Bearbeitung und letztendlich die Menge des nicht selbst verwendeten Kompostes in ihrer Gesamtheit entsprechend zu berücksichtigen sein. Der Rechtsauffassung, wonach schon der bloße Betrieb einer Kompostierung eine originäre land- und forstwirtschaftliche Haupttätigkeit darstellt, wird nicht beigetreten. (BMF vom 3. 7. 1997)“

In der Lehre werden zu der hier strittigen Frage folgende Auffassungen vertreten:

Krimbacher in Trauner/Wakounig (Hrsg.), Handbuch der Land- und Forstwirtschaft, Wien 2010, 226 f., teilt die Ansicht des Finanzamtes und gibt EStR 2000 Rz 4229 wieder:

„Die Verwertung organischer Abfälle durch Kompostierung stellt keinen Nebenbetrieb dar, sondern ist Teil des landwirtschaftlichen Hauptbetriebes, wenn die Verwertung überwiegend mit Hilfe der Naturkräfte geschieht (Düngerbeschaffung für Zwecke der Urproduktion). Werden überwiegend fremde Abfälle verwertet, läge grundsätzlich ein Gewerbebetrieb vor.

Allerdings erblickt [§ 2 Abs 4 Z 4 lit b Gewerbeordnung 1994](#), BGBl 1994/194, darin eine (nicht schädliche) Nebentätigkeit, wenn das Sammeln und Kompostieren von fremden, kompostierbaren Abfällen mit in der Land- und Forstwirtschaft üblichen Methoden erfolgt (EStR Rz 4229)."

Zapfl, Das Steuerrecht der Land- und Forstwirte, Wien 2005, 34, rechnet die Komposterzeugung zu den land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetrieben (richtigerweise wohl: Nebentätigkeit), *Silber*, Die Einkommensbesteuerung in der Land- und Forstwirtschaft², Wien 2008, 24, zu den land- und forstwirtschaftlichen Nebenerwerben (Nebentätigkeiten).

Bruckner schreibt in SWK 30/2009, S 881 Steuerdschungel "Misthaufen":

„... Die Verwertung organischer Abfälle (auch gesammelter, fremder kompostierbarer Abfälle) durch Kompostierung kann

- *Teil des landwirtschaftlichen Hauptbetriebes sein oder*
- *eine landwirtschaftliche Nebentätigkeit darstellen, die zu Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft führt, oder*
- *eine landwirtschaftliche Nebentätigkeit bloß im Sinn der GewO darstellen, die bereits zu Einkünften aus Gewerbebetrieb führt.*

Maßgebend für die ertragsteuerrechtliche Beurteilung ist die Frage,

- *ob diese Tätigkeit ausschließlich zum Zweck der Düngerbeschaffung für die Urproduktion ausgeübt wird oder*
- *bereits überwiegend fremde, kompostierbare Abfälle mit den in der Land- und Forstwirtschaft üblichen Methoden gesammelt und kompostiert werden, die nach entsprechender Bearbeitung nicht nur auf den Flächen des Landwirtes, sondern auch auf Flächen anderer Landwirte ausgebracht werden, und*
- *ob in diesem Zusammenhang die Freigrenze für Nebenbetriebe und Nebentätigkeiten von 24.200 Euro pro Jahr (einschließlich Umsatzsteuer) überschritten wird.*

1.1. Ertragsteuerrechtliche Beurteilung

- *Im ersten Fall liegen Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft vor, die im Fall der Anwendung der [LuF PauschVO 2006](#) im Rahmen der Vollpauschalierung abpauschaliert sind.*
- *Im zweiten Fall (Unterschreiten der 24.200-Euro-Grenze) gilt diese Tätigkeit als Nebentätigkeit des land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetriebs und führt zu Einkünften*

aus Land- und Forstwirtschaft, wobei die Gewinnermittlung mittels Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zu erfolgen hat.

- *Im dritten Fall (Überschreiten der 24.200-Euro-Grenze) führen die Einkünfte zu Einkünften aus Gewerbebetrieb. Wenn neben der Nebentätigkeit keine Be- und/oder Verarbeitung betrieben wird und die Einnahmen aus der Nebentätigkeit die Freigrenze laut [§ 6 Abs. 4 LuF PauschVO 2006](#) überschreiten, kann gestützt auf EStR 2000 Rz 4203, und die Judikatur der Nachweis erbracht werden, dass die wirtschaftliche Unterordnung der Nebentätigkeit zum Hauptbetrieb und der enge Zusammenhang mit der Haupttätigkeit vorliegen und somit die Einnahmen trotz Überschreitens der Umsatzgrenze zu Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft gemeinsam mit den Einnahmen aus der Haupttätigkeit führen.*

1.2. Umsatzsteuerrechtliche Beurteilung

Umsatzsteuerrechtlich bestimmt UStR, Rz. 2900, dass die Entsorgung von Klärschlamm nur dann noch als landwirtschaftliche Nebentätigkeit gilt, wenn sie zunächst mit dem Sammeln und Kompostieren von fremden, kompostierbaren Abfällen mit den in der Land- und Forstwirtschaft üblichen Methoden verbunden ist und erst anschließend der Klärschlamm auf den Feldern ausgebracht wird.

Bringt der Landwirt lediglich den übernommenen Klärschlamm gegen Entgelt ohne weitere Bearbeitung auf seine Felder aus, liegt nach dieser Randziffer keine landwirtschaftliche Nebentätigkeit mehr vor, sondern die Tätigkeit gilt als gewerbliche Tätigkeit sowohl im einkommensteuerrechtlichen als auch im umsatzsteuerrechtlichen Sinn.

Nur wenn ein landwirtschaftlicher Nebenbetrieb bzw. eine land- und forstwirtschaftliche Nebentätigkeit vorliegt oder die Tätigkeit überhaupt Teil des landwirtschaftlichen Hauptbetriebs ist, darf die Durchschnittsbesteuerung gemäß [§ 22 UStG 1994](#) angewandt werden.

Ein Landwirt, der im Jahr der Errichtung der Anlage für das Sammeln und Kompostieren von fremden, kompostierbaren Abfällen mit den in der Land- und Forstwirtschaft üblichen Methoden die genannte Umsatzgrenze von 24.200 Euro pro Jahr nicht überschreitet, muss rechtzeitig im Jahr der Investitionen einen Regelbesteuerungsantrag gemäß [§ 22 Abs. 6 UStG 1994](#) 9 stellen, wenn er in den Genuss des Vorsteuerabzugs gelangen will. In diesem Fall gilt die Option für die gesamte Land- und Forstwirtschaft.

Wird hingegen die genannte 24.200-Euro-Grenze betreffend die Umsätze aus den Nebentätigkeiten gemeinsam mit einer etwaigen Be- und Verarbeitung des eigenen

Naturproduktes überschritten, entfällt die Notwendigkeit eines Regelbesteuerungsantrags gemäß [§ 22 Abs. 6 UStG 1994](#), um in den Genuss des Vorsteuerabzugs zu gelangen. ..."

Jilch, Die Besteuerung pauschalierter Land- und Forstwirte⁴, Wien-Graz 2011, 356 f., führt zum „Sonderfall Kompostieren“ unter anderem aus:

„Düngerbeschaffung

a) Eigene organische Rohstoffe bzw. Abfälle werden im eigenen Landwirtschaftsbetrieb kompostiert und verwendet.

Es handelt sich um Düngerbeschaffung im Rahmen der Urproduktion. Der Verkauf von Kompost (Pflanzerde) ist bei vollpauschalierten Betrieben abpauschaliert und bei der Teilpauschalierung Teil der normalen Betriebseinnahmen (Urproduktion).

b) Teilweise oder ausschließlich fremde Rohstoffe werden übernommen, kompostiert und im eigenen Betrieb verwertet.

Es handelt sich um einen Hilfsbetrieb (und keine Nebentätigkeit), sodass auch bei Einnahmen über € 33.000 (für die Rohstoffübernahme) grundsätzlich nicht von einem Gewerbebetrieb auszugehen ist.

Die Erlöse für die Übernahme der Biomasse sind aber mE als außergewöhnlicher Ertrag gesondert zu erfassen. Naheliegend wäre auch in wirtschaftlicher Betrachtung – wie beim selben Sachverhalt im Rahmen der Teilpauschalierung (zB über Antrag ab 2011) – die Schätzung der Betriebsausgaben mit 70%."

Jilch verweist in diesem Zusammenhang darauf, dass einige Finanzämter von der Abgeltung der zusätzlichen Erlöse im Rahmen der Vollpauschalierung ausgehen, was aber angesichts der möglichen Größenordnungen nicht durchgehend für alle Fälle argumentiert werden könne.

Umsatzsteuerlich seien diese Umsätze - unter Hinweis auf die Berufungsentscheidung FLD Wien, Niederösterreich, Burgenland, Berufungssenat VII, 29. 12. 2000, RV/362-17/05/2000 – abpauschaliert.

Allgemein führt *Jilch* ferner aus:

„... Von einem Nebenbetrieb zu unterscheiden sind Be- und Verarbeitungstätigkeiten, die ausschließlich für den Eigenbedarf des Land- und Forstwirtschaftsbetriebes Pflanzenöl, Biogas, Strom, Wärme, Kompost, usw. erzeugen. Hier handelt es sich um Betriebsteile (Hilfsbetriebe), bei denen die Beschaffung von Betriebsmitteln (Treibstoff, Energie, Dünger, Futtermittel usw.) im Vordergrund steht, auch wenn der Landwirt hierfür (über 33.000 € liegende) Einnahmen

erzielt, wie zB bei der Übernahme von Küchenabfällen der Gastronomie zur Schweinemast..." (Jilch, 219).

„... (In Deutschland darf ein Land- und Forstwirt organische Abfälle [wie Klärschlamm] auch für andere Land- und Forstwirte ausbringen, wenn die Einnahmen nicht mehr als ein Drittel des Gesamtumsatzes des Betriebes und nicht mehr als DM 100.000 [€ 51.000] im Wirtschaftsjahr [absolute Grenze] betragen, Barkhaus, DLG-Mitteilungen Nr 12/1995, 31. Wird der erzeugte Kompost ausschließlich auf die selbstbewirtschafteten Grundstücke ausgebracht, so ist das Kompostieren aber Teil des Landwirtschaftsbetriebes [Düngung] und keine Nebentätigkeit, vgl. FLD Wien, NÖ und Bgld., 29. 12. 2000, Senat VII, GZ RV/362-17/05/2000). Erhält ein Kompostverarbeiter für die übernommenen Abfälle ein Entgelt und/oder verwertet er nicht den gesamten daraus gewonnenen Kompost in der eigenen Land- und Forstwirtschaft, so wird im Einzelfall zu beurteilen sein, ob ein selbständiger Gewerbebetrieb vorliegt. Bei dieser Beurteilung werden die jeweiligen Entgelte für die übernommenen Abfälle, die Art und Weise sowie die Kosten der Bearbeitung und letztendlich die Menge des nicht selbst verwendeten Kompostes in ihrer Gesamtheit entsprechend zu berücksichtigen sein..." (Jilch, 240).

Jakom/Baldauf, EStG, 2011, § 21 Rz 80 schreibt:

„Humuserzeugung aus dem organischen Abfall fremder Betriebe ist nach VwGH 28.2.02, [96/15/0219](#) (Wurmfarm) keine LuF Tätigkeit. Werden überwiegend fremde Abfälle verwertet, läge grds ein GewBetr vor; § 2 Abs 4 Z 4 lit b GewO (s EStR 4204) erblickt darin aber eine LuF Nebentätigkeit, wenn das Sammeln und Kompostieren von fremden, kompostierbaren Abfällen mit den in der LuF übl Methoden erfolgt (EStR 4229; s Wiesner ua § 21 Rz 72). Es kann aber auch ein selbständiger GewBetr vorliegen (UFS 30.8.05, RV/0519-I/02; BMF RdW 97, 493). Erfolgt die Verwertung überwiegend für den eigenen LuF Betrieb (Düngergewinnung), handelt es sich um einen Teil des LuF Hauptbetriebs (EStR 4229). Zum Verkauf von Humuserde, die von LuF genutzten Flächen abgehoben wird, s RME ÖStZ 91, 27; zur Humuserzeugung für einen Golfplatz s UFS 19.8.05, RV/0302-G/05."

Hofstätter/Büsser in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer – Kommentar, zu § 21 EStG 1988, Tz. 5.1 schreiben:

„Erhält ein kompostverarbeitender Landwirt für die übernommenen Abfälle ein Entgelt und/oder verwertet er nicht den gesamten gewonnenen Kompost in der eigenen Land- und Forstwirtschaft, so wird im Einzelfall zu beurteilen sein, ob ein selbständiger Gewerbebetrieb vorliegt. Bei dieser Beurteilung werden nach dem BMF-Erl v 3. 7. 1997, ÖStZ S 409, die jeweiligen Entgelte für die übernommenen Abfälle, die Art und Weise sowie die Kosten der

Bearbeitung und die Menge des nicht selbst verwendeten Kompostes in ihrer Gesamtheit entsprechend zu berücksichtigen sein. Die Auffassung, daß schon der bloße Betrieb einer Kompostierung eine originäre land- und forstwirtschaftliche Haupttätigkeit darstellt, wurde vom BMF ausdrücklich abgelehnt."

Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, MSA EStG 13. EL § 17 Anm. 115 führt zu dieser Frage aus:

„Von den Nebenbetrieben sind Hilfsbetriebe zu unterscheiden, die im Wesentlichen dem Eigenbedarf des Land- und Forstwirts dienen.

So ist nach hM (Jilch³, 200; Rz 4229 EStR 2000) das Sammeln und Kompostieren (eigener und) fremder organischer Abfälle dem landwirtschaftlichen Betrieb zuzurechnen, wenn die Düngerbeschaffung mit den in der Land- und Forstwirtschaft üblichen Methoden im Vordergrund steht und der Kompost ausschließlich auf den selbst bewirtschafteten Flächen des Landwirtes verwendet wird ... Die Höhe eines für die Abfallentsorgung allfällig erhaltenen Entgelts wäre diesfalls – da kein Nebenerwerb vorliegt – nicht von Bedeutung (Jilch³, 200). Einnahmen aus einer Einbringungsgebühr für das Auftragen von Klärschlamm auf den eigenen Feldern sind somit nach BFH 8. 11. 2007, IV R 24/05, durch die Urproduktion veranlasst.

Eine andere Betrachtungsweise wäre dann geboten, wenn der Kompost in Betrieben anderer StPfl verwendet wird, und zwar unabhängig davon, ob der Landwirt für diese Fremdverwertung ein Entgelt erhält oder nicht (FLD Wien, NÖ, Bgld, Senat VII, 18. 12. 2000, RV/1362-17/05/00).

UE kann zweifelhaft sein, ob in wirtschaftlicher Betrachtungsweise tatsächlich die Düngerbeschaffung für den eigenen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb oder nicht vielmehr die entgeltliche Beseitigung von Abfällen (und Verarbeitung zu Kompost) im Vordergrund steht. Hier wird darauf abzustellen sein, ob die Land- und Forstwirtschaft auch der Abfallentsorgung „das Gepräge verleiht“ bzw ob der „land- und forstwirtschaftliche Erzeugungsprozess im Vordergrund steht“ (vgl BFH 8. 11. 2007, IV R 24/05, mwN, betr gewerbliche Klärschlamm Entsorgung durch einen Land- und Forstwirt).

Die GewO 1994 rechnet die Verwertung von organischen Abfällen zu den land- und forstwirtschaftlichen Nebengewerben (s Anm 105); es handelt sich auch um eine landwirtschaftliche Dienstleistung iSd Art 295 Abs 1 Z 5 Mehrwertsteuersystemrichtlinie, wenngleich diese nicht im demonstrativen Katalog des Anhangs VIII angeführt ist (s Anm 93b und Anm 108a).

Die Frage der Zuordnung zur Urproduktion oder zum Nebenerwerb – der bei Überschreiten der Unterordnungsgrenzen zu gewerblichen Einkünften führt – ist derzeit beim UFS anhängig.

Wird Kompost auch an Dritte verkauft, liegt dem UFS zufolge eine Nebentätigkeit vor, die insoweit zu gewerblichen Einkünften führt, wenn die Unterordnung (s Anm 106) unter die Landwirtschaft nicht gegeben ist (UFS [Innsbruck], Senat 2 [Referent], 30. 8. 2005, RV/0519-I/02, zur Sammlung und Kompostierung von Bioabfall und Baumschnitt, bei welcher Umsatz und Gewinn jeweils annähernd das Doppelte der Vergleichsgrößen des landwirtschaftlichen Hauptbetriebes betragen). Nach der UrprodukteV (s Anm 123a) ist der Verkauf von Komposterde, Humus und Naturdünger freilich zur Urproduktion zu rechnen.

Werden lediglich Fuhrwerksdienste für das Einsammeln organischer Abfälle für einen anderen Landwirt oder für gewerbliche Kompostieranlage geleistet, kommen die in Anm 108 ff dargestellten Grundsätze zum Tragen."

Ruppe/Achatz, UStG⁴, § 22 Tz. 27 verweisen zum Sammeln und Kompostieren von fremden, kompostierbaren Abfällen mit den in den Land- und Forstwirtschaft üblichen Methoden auf UStR 2000 Rz 2900.

Schuster in Melhardt/Tumpel, UStG, § 22 Rz. 75, rechnet das Sammeln und Kompostieren von fremden, kompostierbaren Abfällen mit den in den Land- und Forstwirtschaft üblichen Methoden ebenfalls zu den „typischen Nebenerwerben“.

Hinterleitner in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, UStG-ON 2.01 UStG § 22, äußert sich hierzu nicht, gibt aber UStR 2000 Rz 2900 wieder.

Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, zu § 22 UStG 1994, Rz. 93/2 führen aus:

„Die Verwertung organischer Abfälle durch Kompostierung stellt keinen Nebenbetrieb dar, sondern ist Teil des landwirtschaftlichen Hauptbetriebes, wenn die Verwertung überwiegend mit Hilfe der Naturkräfte geschieht (Düngerbeschaffung für Zwecke der Urproduktion). Werden überwiegend fremde Abfälle verwertet, läge grundsätzlich ein Gewerbebetrieb vor. Allerdings erblickt § 2 Abs 4 Z 4 lit b Gewerbeordnung 1994, BGBl Nr 194/1994, darin eine (nicht schädliche) Nebentätigkeit, wenn das Sammeln und Kompostieren von fremden, kompostierbaren Abfällen mit den in der Land- und Forstwirtschaft üblichen Methoden erfolgt (vgl EStR Rz 4229). Dem kann umsatzsteuerrechtlich vor dem Hintergrund des Gemeinschaftsrechts gefolgt werden, solange der produzierte Kompost der landwirtschaftlichen Erzeugung dient. Dies gilt auch für die Entsorgung von Klärschlamm, der als Dünger verwendet werden kann. Die 33.000- bzw. 24.200-Euro-Grenze iSd § 6 Abs 4 der

LuF PauschVO 2011, BGBl. II Nr. 471/2010 idgF – bzw für Veranlagungszeiträume vor 2011: LuF PauschVO 2006, BGBl II Nr 258/2005, – ist jedoch zu beachten."

Zu letzteren Ausführungen ist zu bemerken, dass nach Auffassung des erkennenden Senates bei Nichtüberschreiten der 24.200 €-(33.000 €-) Bruttoeinnahmengrenze der produzierte Kompost nicht der land- und forstwirtschaftlichen Erzeugung dienen muss, sondern etwa auch (als Schüttmaterial) an Gewerbebetriebe verkauft werden könnte, ohne dass dadurch die Eigenschaft als Nebentätigkeit verloren ginge.

Die FLD für Wien, NÖ und Burgenland, Berufungssenat VII, 29. 12. 2000, RV/1362-17/05/2000, hat das Sammeln und Kompostieren fremder Abfälle als unter [§ 22 UStG 1994](#) fallend gesehen, wenn die Düngerbeschaffung im Vordergrund steht und der Kompost ausschließlich auf den selbst bewirtschafteten Flächen des Landwirtes verwendet wird, auch wenn hieraus Einnahmen in Höhe von rund 500.000 ATS (= 36.336,42 €) erzielt wurden.

Der UFS (UFS 30. 8. 2005, RV/0519-I/02) hat die die Sammlung von Bioabfall und dessen Kompostierung als Nebenerwerb beurteilt, wenn in geringem Umfang Kompost an Dritte abgegeben wurde. Die Beurteilung einer Abfallsammlung, die ausschließlich zu einer Verwertung als Dünger im eigenen Betrieb führt, war nicht verfahrensgegenständlich.

Mit Berufungsentscheidung UFS 30. 3. 2012, RV/0288-G/11, hat der UFS kürzlich die Auffassung vertreten, die Übernahme und Kompostierung fremder Abfälle durch einen Land- und Forstwirt stelle keinen Hilfsbetrieb und grundsätzlich keine land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit dar, sie könne aber unter Umständen - wirtschaftliche Unterordnung unter den Hauptbetrieb vorausgesetzt - als Nebentätigkeit bzw. Nebenerwerb (Erbringung von Dienstleistungen) anzusehen sein, und zwar auch dann, wenn der in weiterer Folge gewonnene Kompost ausschließlich auf den eigenen Feldern des Land- und Forstwirtes Verwendung finde. Werde der Grenzbetrag für die Einnahmen aus der Nebentätigkeit von 24.200 € bzw. - ab 2011 – von 33.000 € überschritten, sei die wirtschaftliche Unterordnung nachzuweisen, wobei vereinfacht die Obergrenze für die zulässigen Einnahmen aus dem Nebenerwerb mit 50% des land- und forstwirtschaftlichen Einheitswertes angesetzt werden könne. Bei Kompostierungserlösen von rund 45.300 € in Relation zu den an Hand des Einheitswertes geschätzten Umsätzen des land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetriebes von 30.000 € läge ein eigenständiger Gewerbebetrieb vor und sei Umsatzsteuerpflicht (Umsatzsteuersatz 10%) gegeben.

Der erkennende Berufungssenat folgt dieser Auffassung und führt ergänzend aus:

In seiner Entscheidung UFS 22. 9. 2009, RV/1407-W/07, hat der UFS in Bezug auf den Winterdienst grundsätzlich zur Abgrenzung von land- und forstwirtschaftlichen

Nebenerwerben zu Gewerbebetrieben bzw. land- und forstwirtschaftlichen Haupttätigkeiten sowohl auf das Unionsrecht als auch national auf die i.d.R. in der Gewerbeordnung zum Ausdruck kommende Verkehrsauffassung sowohl ertragsteuerlich als auch umsatzsteuerlich abgestellt:

„...Ob eine land- und forstwirtschaftliche Nebentätigkeit vorliegt, ist nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen. Maßgebend ist hierbei die Verkehrsauffassung, wobei i. d. R. von einem Gleichklang der steuerrechtlichen mit der gewerberechtlichen Beurteilung auszugehen ist, allerdings seit 1997 auch Bestimmungen des Gemeinschaftsrechts maßgeblich sind (Wanke in Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke, MSA EStG [1.11.2007], § 17 Anm. 104). ...“

„...Allerdings ist ertragsteuerlich zu beachten, dass aus [§ 1 Abs. 4 LuF PauschVO 2001](#) eine Beschränkung der Pauschalierung auf die regelmäßig in den Betrieben anfallenden Rechtsgeschäfte und Vorgänge, "die auch von Art. 25 der Richtlinie des Rates vom 13. Juni 1977, Nr. 77/388/EWG. ABl. Nr. L 145 in der jeweils gültigen Fassung erfasst sind", nicht aber eine Erweiterung der Pauschalierung über den bisherigen Umfang hinausgehend abgeleitet werden kann. Der Winterdienst für Gewerbebetriebe ist kein regelmäßig in land- und forstwirtschaftlichen Betrieben anfallender Vorgang.

Es entspricht, wie oben dargestellt, der herrschenden Lehre, die in [§ 2 Abs. 4 Z 4 GewO 1994](#) getroffene gewerberechtliche Abgrenzung des Winterdienstes grundsätzlich auch ertragsteuerlich zu übernehmen...“

Der UFS hat in seiner Entscheidung UFS 5. 10. 2010, RV/0290-W/06 (zum Heurigenbetrieb eines Winzers) erneut die grundsätzliche Maßgeblichkeit des Gewerberechts für die Verkehrsauffassung betont.

[§ 2 Abs. 4 Z 4 lit. b GewO 1994](#) ordnet das Sammeln und Kompostieren von fremden, kompostierbaren Abfällen mit den in der Land- und Forstwirtschaft üblichen Methoden den land- und forstwirtschaftlichen Nebengewerben zu.

Auch wenn der BFH (BFH 8. 11. 2007, IV R 24/05) unter Hinweis auf deutsches Fachschrifttum die Auffassung vertritt, das Abholen von verwertbaren Abfall gegen Entgelt beim Verursacher durch einen Landwirt sei Bestandteil der land- und forstwirtschaftlichen Urproduktion, wenn der Abfall im eigenen Betrieb zur Düngung verwendet werde, vermag diese Beurteilung für die österreichische Rechtslage nicht zu überzeugen.

Der BFH selbst räumt ein, dass bei einer sowohl gewerblichen als auch landwirtschaftlichen Tätigkeit den dEStR und der Literatur zufolge die Entsorgung organischer Abfälle im

selbstbewirtschafteten land- und forstwirtschaftlichen Betrieb nur dann der Land- und Forstwirtschaft zuzurechnen sei, wenn dabei die planmäßige Nutzung der natürlichen Kräfte des Bodens im Vordergrund steht, die Land- und Forstwirtschaft auch der Abfallentsorgung das Gepräge verleiht bzw. wenn der land- und forstwirtschaftliche Erzeugungsprozess im Vordergrund steht.

Nach den getroffenen Sachverhaltsfeststellungen betrug die Summe der (steuerpflichtigen und steuerfreien) Einnahmen des Betriebes einschließlich der Schnittgutübernahmeerlöse rund 206.300 €. Der Anteil der Einnahmen aus der Übernahme des Bioabfalls (54.154,33 €) liegt deutlich über 24.200 € und beträgt auch über 26% der Gesamteinnahmen (bzw. bei Prüfung der relativen Unterordnung über 35% der Einnahmen aus dem Hauptbetrieb).

Der Gewinn aus der Land- und Forstwirtschaft betrug (pauschaliert) 0,00 €, jener aus der Abfallentsorgung 9.157,23 €. Vor Abzug der gewinnmindernden Beträge nach [§ 13 Abs. 2 LuF PauschVO 2001](#) ergab sich ein Durchschnittssatz aus der Land- und Forstwirtschaft von 19.445,78 €. Berücksichtigt man die bezahlten Pachtzinse von 9.253,00 € ergäbe sich ein geschätzter Gewinn vor Abzug von Ausgedingelast und Sozialversicherungsbeiträgen von 10.192,78 €. Der Anteil des Gewinns aus der Übernahme des Bioabfalls am Gesamtgewinn vor Abzug von Ausgedingelast und Sozialversicherungsbeiträgen beträgt über 47%.

Schon nach der im Steuerrecht maßgebenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise ([§ 21 BAO](#)) kann hier nicht gesagt werden, die Verwertung eines Bioabfalls sei eine der Land- und Forstwirtschaft untergeordnete Betätigung.

Nach [§ 6 Abs. 4 LuF PauschVO 2001](#) liegt – bei einer gegenständlichen land- und forstwirtschaftlichen Grundfläche von mehr als 5 ha - eine Unterordnung eines Nebenerwerbs bei gleichzeitiger Be- und/oder Verarbeitung unter die Land- und Forstwirtschaft dann vor, wenn die Einnahmen hieraus (gemeinsam mit Einnahmen aus der Be- und/oder Verarbeitung) im Jahr 24.200 € nicht überschreiten.

Diese (auf einen alleinigen Nebenerwerb nicht unmittelbar auf Grund der Verordnung anzuwendende, aber von der Verwaltungspraxis - EStR 2000 Rz 4203 – analog herangezogene) Grenze wird hier um mehr als das Doppelte überschritten.

Wird diese Grenze bei einem alleinigen Nebenerwerb überschritten, liegt steuerlich eine Unterordnung vor, wenn die Einnahmen aus dem Nebenerwerb nicht mehr als 25% des (geschätzten) land- und forstwirtschaftlichen Umsatzes einschließlich des Umsatzes aus dem (potentiellen) Nebenerwerb betragen (vgl. *Wanke* in *Wiesner/Grabner/Wanke*, MSA EStG 13. EL § 17 Anm. 106 unter Hinweis auf VwGH 19. 2. 1985, [84/14/0125](#); in Rechtsprechung und Literatur – siehe bei *Jilch*, Die Besteuerung pauschalierter Land- und Forstwirte⁴, Wien-Graz

2011, 243 – wird freilich auch ein Vergleich zwischen den Umsätzen und Gewinnen aus der potentiellen Nebentätigkeit mit jenen – nur – aus der land- und forstwirtschaftlichen Haupttätigkeit herangezogen). Weitere Abgrenzungskriterien können das Verhältnis von eingesetztem Kapital und Arbeitszeit, die Ertragslage, die Höhe der Gewinne oder die Größe des örtlichen Einsatzbereiches sein (vgl. *Jilch*, Die Besteuerung pauschalierter Land- und Forstwirte⁴, Wien-Graz 2011, 243).

Im gegenständlichen Fall liegt evidentermaßen der wirtschaftliche Gehalt bei der Entgegennahme von Bioabfällen nicht auf der (späteren) Verbesserung der eigenen Felder, sondern auf der entgeltlichen Abfallbeseitigung für Dritte.

Dritte zahlen dafür, dass ihnen der Bw ihren Abfall abnimmt. Der Bw wird daher als Abfallbeseitiger tätig und tritt dabei wirtschaftlich in Konkurrenz mit anderen Abfallbeseitigungsunternehmen.

Dass der Bw in weiterer Folge aus den für die Abfallbesitzer wertlosen bzw. mit Entsorgungskosten behafteten Abfällen wieder ein werthaltiges Produkt erstellt, ändert nichts an dem Umstand, dass bei den vom Bw abgeschlossenen Rechtsgeschäften nicht die spätere Humuserzeugung, sondern die gesetzeskonforme Entgegennahme und Entsorgung von Abfällen im Vordergrund steht.

Der UFS folgt daher – im Einklang mit der Gewerbeordnung - der Ansicht von *Krimbacher, Ruppe/Achatz, Schuster, Scheiner/Kolacny/Caganek, Silber* und *Zapfl* sowie der Ansicht der Finanzverwaltung, wonach das Sammeln und Kompostieren von fremden, kompostierbaren Abfällen mit in der Land- und Forstwirtschaft üblichen Methoden eine Nebentätigkeit ist, und setzt damit die mit der Entscheidung UFS 30. 3. 2012, RV/0288-G/11 begonnene Entscheidungslinie fort.

Da die gegenständliche Nebentätigkeit im Jahr 2005 nach dem Gesamtbild der Verhältnisse einen Umfang erreicht hat, der zur Verneinung einer Unterordnung unter die land- und forstwirtschaftliche Haupttätigkeit führen muss, liegt im gegenständlichen Fall hinsichtlich der Sammlung kompostierbarer Abfälle weder ertragsteuerlich noch umsatzsteuerlich eine von der jeweiligen Pauschalierung umfasste land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit vor.

Eine Differenzierung zwischen Einkommensteuer und Umsatzsteuer ist im gegenständlichen Fall – siehe auch die mit wenigen Ausnahmen einheitliche umsatzsteuerliche Literatur - nach Ansicht des UFS nicht vorzunehmen.

Der EuGH hat mehrfach darauf hingewiesen, dass es sich bei der Pauschalbesteuerung um eine Sonderregelung handle, die eine Ausnahme von der allgemeinen Regelung der Sechsten

Richtlinie bzw. der Mehrwertsteuerrichtlinie darstelle. Nach ständiger Rechtsprechung sei jede Abweichung oder Ausnahme von einer allgemeinen Regel eng auszulegen (vgl. u. a. EuGH 12. 12. 1995, [C-399/93](#), *Oude Luttikhuis u. a.*; EuGH 12. 12. 2002, [C-5/01](#), *Belgien/Kommission*). Die Pauschalregelung entspreche einem Vereinfachungserfordernis und solle die Belastung durch die Steuer auf die von den Landwirten bezogenen Gegenstände und Dienstleistungen dadurch ausgleichen, dass den landwirtschaftlichen Erzeugern, die ihre Tätigkeit im Rahmen eines landwirtschaftlichen, forstwirtschaftlichen oder Fischereibetriebs ausüben, ein Pauschalausgleich gezahlt wird, wenn sie landwirtschaftliche Erzeugnisse liefern oder landwirtschaftliche Dienstleistungen erbringen. Die Anwendung der gemeinsamen Pauschalregelung beruhe nicht auf einem einzigen Kriterium, das sich auf die formale Eigenschaft als landwirtschaftlicher Erzeuger bezieht, sondern hänge auch von der Art der Geschäfte ab, die dieser tätigt (EuGH 26. 5. 2005, [C-43/04](#), *Stadt Sundern*; EuGH 15. 7. 2004, [C-321/02](#), *Harbs*).

Es stünde im Widerspruch zu einer unionsrechtlich gebotenen engen Auslegung der umsatzsteuerlichen Pauschalierung, von einer umsatzsteuerlichen Erfassung der Erlöse aus der Sammlung biogener Abfälle im Rahmen der land- und forstwirtschaftlichen Pauschalierung auszugehen, wenn nicht einmal ertragsteuerlich eine „Abpauschalierung“ vorliegt. Die immer wieder zitierte Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland erging vor den Urteilen des EuGH in den Rechtssachen *Harbs* und *Stadt Sundern*.

Eine andere Entscheidung würde auch innerstaatlich verfassungsrechtlichen Bedenken begegnen, käme es zu einer unterschiedlichen Behandlung von Steuerpflichtigen, die über den Umfang eines land- und forstwirtschaftlichen Nebenerwerbs (Nebengewerbes) hinaus gehend Umsätze aus der entgeltlichen Sammlung organischer Abfälle erzielen, je nachdem, ob diese Steuerpflichtigen auch einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb betreiben oder nicht. Auch bei einer grob verallgemeinernden Betrachtung kann ein den Umfang eines land- und forstwirtschaftlichen Nebenerwerbs weit übersteigender Umsatz aus der Abfallsammlung nicht nach [§ 22 UStG 1994](#) „abpauschaliert“ sein. Dies würde zu einer unsachlichen Bevorzugung von Abfallsammlern, die Landwirte sind, gegenüber anderen Abfallsammlern, bei denen dies nicht der Fall ist, führen.

Der Gewinn aus der Sammlung biogener Abfälle führt somit im gegenständlichen Fall zu Einkünften aus Gewerbebetrieb; die Umsätze unterliegen dem ermäßigten Steuersatz nach [§ 10 Abs. 2 Z 13 UStG 1994](#).

Die Beseitigung von Abfall – und hierzu zählt auch kompostierbarer Abfall – erfolgt grundsätzlich durch „Unternehmen zur Müllbeseitigung“, wofür nach [§ 10 Abs. 2 Z 13 UStG](#)

[1994](#) der ermäßigte Steuersatz von 10% zur Anwendung kommt (vgl. VwGH 20. 4. 2006, [2002/15/0128](#)).

Da der Bw. allerdings in seinen Rechnungen einen Umsatzsteuersatz von 12% angewandt hat und diese Rechnungen nicht berichtigt wurden, ist der Differenzbetrag gemäß [§ 11 Abs. 12 UStG 1994](#) vorzuschreiben.

Im Ergebnis kommt es somit zu keiner Abänderung des Umsatzsteuerbescheides 2005.

Wien, am 5. Juni 2012