



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des A, W, vertreten durch Dr. Josef Weller, 1150 Wien, Mariahilferstraße 140, vom 29. August 1995 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 4., 5. und 10. Bezirk, vertreten von Dr. Bernadette Raffer, vom 27. Juli 1995 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO und Sachbescheide hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer 1989 bis 1992, sowie Umsatzsteuer 1993 und 1994, Einkommensteuer 1993 und Gewerbesteuer 1989 bis 1993 nach der am 15. November 2006 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung

### **1.) entschieden:**

- Der Berufung gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer 1989 bis 1992 sowie betreffend Umsatzsteuer 1993 und 1994 und Einkommensteuer 1993 wird Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden gemäß § 289 Abs. 2 BAO ersatzlos aufgehoben.

### **2.) beschlossen:**

- Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 1989 bis 1992 wird gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig (geworden) zurückgewiesen.
- Die Bescheide betreffend Gewerbesteuer 1989 bis 1993 werden gemäß § 289 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

## Entscheidungsgründe

Der Verwaltungsgerichtshof hob mit Erkenntnis vom 27. Mai 2003, Zl. 98/14/0072, die Entscheidung der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 18. März 1998 in der Fassung des Berichtigungsbescheides vom 20. Juli 1998 über die nunmehr im fortgesetzten Verfahren zu behandelnde Berufung des Berufungswerbers (Bw.) gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO und Sachbescheide hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer 1989 bis 1992, sowie Umsatzsteuer 1993 und 1994, Einkommensteuer 1993 und Gewerbesteuer 1989 bis 1993 soweit die Jahre 1989 bis 1992 betroffen waren, wegen Verletzung von Verfahrensvorschriften und betreffend die Jahre 1993 und 1994 wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes auf. In den Entscheidungsgründen des Erkenntnisses wird folgender Verfahrensablauf dargestellt:

*Beim Bw., der seine Tätigkeit in den Abgabenerklärungen als "Blumenhandel" bezeichnete, fand für die Jahre 1989 bis 1993 eine abgabenbehördliche Prüfung statt.*

*Im Prüfungsbericht vom 22. Juni 1995 wird zur Tätigkeit des Bw. ausgeführt, diese sei darauf gerichtet, Mohnkapseln an Endverbraucher zu verkaufen. Der Bw. habe von Beginn seiner Tätigkeit bis zum Verkauf der "Ernte 1991" im Veranlagungsjahr 1993 Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärt. Es stellten jedoch auch die Verkäufe ab den Ernten aus 1992 nicht - wie beantragt - Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, sondern weiterhin solche aus Gewerbebetrieb dar. Ungeachtet des Umstandes, dass der Bw. bis zur Ernte 1991 das Mohnstroh von den Landwirten gekauft und ab der Ernte 1992 die Landwirte als Werkvertragsnehmer beschäftigt habe, erziele er auch nach Änderung der Bewirtschaftungsform gewerbliche Einkünfte, sodass die Betriebsaufgabe zum 31. März 1993 nicht anzuerkennen sei. Die ausschließliche Fremdbewirtschaftung in Form von Werkverträgen, das Fehlen eigener Arbeitskräfte für die Urproduktion und das Fehlen einer Hofstelle sowie von Anlagevermögen zur Produktion seien für eine Landwirtschaft untypisch. Ebenso liege keine für eine Landwirtschaft typische Fruchtfolge vor. Die zugepachteten Äcker würden nämlich ausschließlich mit Mohn bestellt. Die eigenen, vom Bw. beschäftigten Arbeitskräfte wären ausschließlich mit der Entleerung der Mohnkapseln beschäftigt. Diese Entleerung erfolge, um eine längere Lagerungsfähigkeit der Mohnkapseln zu erreichen. Das ursprüngliche landwirtschaftliche Produkt Mohn verliere dabei gänzlich an Bedeutung. Der Bw. habe zwar auch die Veräußerung von Mohn behauptet, konkrete Anhaltspunkte für Mohnverkäufe hätten sich im Rahmen der abgabenbehördlichen Prüfung jedoch nicht ergeben. Das Hauptgeschäft des Bw. bestehe demnach im Detailhandel mit Mohnstroh, das in einem üblicherweise geführten Landwirtschaftsbetrieb ein Abfallprodukt darstelle. Das sich im Betriebsvermögen befindliche Anlagevermögen (Mietrechte für Verkaufslokal und Lagerräume, Transportanhänger sowie adaptiertes*

Betonmischgerät zur Kapselentleerung, etc.) werde ausschließlich für den Handelsbetrieb benötigt. Auch die beim Verkauf erzielten Preise seien für einen landwirtschaftlichen Betrieb völlig unüblich. Ein Landwirt erziele einen Kilo-Preis für Mohn (im gereinigten Zustand) von ca. 17 S. Dafür müssten ca. 1,7 kg Mohnkapseln geerntet werden. Der Beschwerdeführer bezahle die im Werkvertrag beschäftigten Landwirte nach angefallenen Arbeitsstunden und vergüte ihnen zusätzlich die Bereitstellung der Maschinen nach Maschinenringtarifen. Darüber hinaus habe der Bw. in den Jahren 1989 bis 1992 ca. 100 S pro kg für das Entleeren der Mohnkapseln bezahlt. Für die solcherart beschafften Mohnkapseln ergäbe sich ein Kilo-Preis von derzeit ca. 318 S (unentleert) und ca. 820 S (entleert).

In Tz. 29 des Betriebsprüfungsberichtes führt der Prüfer weiter aus, eine kalkulatorische Verprobung habe - wie im Folgenden näher dargestellt - beträchtliche Kalkulationsdifferenzen ergeben. Der Bw. habe für die Ernten aus 1989 bis 1991 Unterlagen (Abholscheine, Retourscheine und Abrechnungen bezüglich der getätigten Mohnkapseleinkäufe) vorgelegt, welche es dem Prüfer ermöglicht hätten, die erklärten Erlöse zu verproben. Die "durchschnittliche Verwertmenge kg/ha" der Jahre 1989 bis 1991 stehe grundsätzlich außer Streit. Lediglich hinsichtlich der Erntemenge P. habe der Bw. auf deren Unbrauchbarkeit hingewiesen. Wie sich aus der Aussage von P. ergebe, habe der Bw. jedoch ca. 80 Sack Mohnkapseln abgeholt. Dass diese Abholung - wie vom Bw. behauptet - zum Zwecke der Entsorgung auf der Mülldeponie A. erfolgt sei, erscheine nicht glaubwürdig. Der Bw. habe für die angebliche Entsorgung keinen Nachweis erbringen können und die Ware ohne ersichtlichen Verpflichtungsgrund abgeholt. Der Prüfer gehe daher davon aus, dass die angeblich unbrauchbare Ware jedenfalls teilweise zum Verkauf geeignet gewesen und auch tatsächlich - zu etwa der Hälfte - verkauft worden sei, wobei unter Berücksichtigung der allenfalls verminderten Qualität ein Bruttoverkaufspreis von 300 S pro kg angenommen werde.

Im Zuge der kalkulatorischen Umsatzverprobung mit dem nachgewiesenen Einkauf habe der Bw. des Weiteren Schwund durch Entsorgung geltend gemacht. An Entsorgungsnachweisen lägen jedoch lediglich solche aus dem Februar 1993 über eine Menge von 2.100 kg und vom September 1994 über eine Menge von 3.940 kg vor. Dazu habe der Bw. erklärt, alle, auch die im Jahr 1994 erfolgten Entsorgungen hätten Waren aus den Ernten 1990 und 1991 betroffen. Zum Übergangsbilanzstichtag 31. März 1993 (Bilanzerstellung im Juni 1994) wären jedoch keine Warenbestände ausgewiesen. Dazu habe der Bw. zunächst angegeben, es seien keine Warenbestände vorhanden gewesen. Später habe er behauptet, die vorhandenen Warenbestände seien lediglich auf Grund ihrer Wertlosigkeit nicht inventarisiert worden. Als Erklärung für das Fehlen weiterer Entsorgungsnachweise habe der Beschwerdeführer vorgebracht, dass sich infolge seines höheren Einflusses auf den Ernteertrag nur mehr ein äußerst geringfügiger Schwund ergeben habe. Diese Behauptung erscheine dem Prüfer nicht nachvollziehbar, habe

der Beschwerdeführer doch ab der Ernte 1992 keine Möglichkeit mehr gehabt, unverwertbare Ware zurückzugeben. Folge man den Behauptungen des Beschwerdeführers, wären von den Waren aus den Ernten 1990 und 1991, welche vom Beschwerdeführer nicht als unbrauchbar an die Landwirte zurückgegeben worden seien, weitere ca. 40 % unbrauchbar geworden. Der Beschwerdeführer habe weiters vorgebracht, dass die durch den Prüfer am 25. August 1994 besichtigten Lagerbestände in Wien, W-Gasse, anschließend zur Gänze entsorgt worden seien und ausschließlich aus den Erntejahren 1989 bis 1991 gestammt hätten. Dem Prüfer sei es im Rahmen des Augenscheins nicht möglich gewesen, die Säcke zu inventarisieren. Der Beschwerdeführer habe in der Folge eine Auflistung von 328,5 Säcken zu 3.515 kg vorgelegt und behauptet, dies sei Restware aus Ernten der Jahre 1990 und 1991. Nach Ansicht des Prüfers sei dieses Vorbringen unglaubwürdig. Denn abgesehen von den rund 150 Säcken im Geschäftslokal hätte der Beschwerdeführer über keine weiteren Lagerräumlichkeiten verfügt, sodass sich die Frage stelle, wo sich die Ernten aus den Jahren 1992 und 1993 - die Ernte aus 1994 habe damals noch bei den diversen Landwirten gelagert - befunden haben sollten. Nach Ansicht des Prüfers müssten sich in der entsorgten Menge auch Ware aus späteren Mohnernten befunden haben. Da sich nach Angaben des Bw. im Laufe seiner Tätigkeit der auf das Verderben von Waren zurückzuführende Schwund auf Grund besserer Lagerungsmöglichkeiten und zunehmender Erfahrung verringert habe, schätze der Prüfer den Schwund aus Ernten der Jahre 1989 bis 1992 mit 10 %, 1993 mit 8 % und 1994 mit 6 %. Der "Verlust der durch Ausbrechen an der Kapsel beim Aufstechen" (Entleeren) entstehe, werde für alle Jahre mit 5 % angenommen. Bei der Kalkulation sei weiters zu berücksichtigen, dass auf die Mohnkapsel 44 % und auf den Mohnsamen 56 % des Gesamtgewichtes entfielen. Die Mohnkapseln würden im Detailhandel nach Volumen zu Säcken à 100 S, 200 S und 400 S verkauft. Dabei sei es gleichgültig, ob die Kapseln voll (mit Mohn) oder angestochen (beschädigt) ohne Mohn verkauft würden. Der Preis richte sich ausschließlich nach Volumen. Um zu einem Kilo-Preis zu gelangen, sei die Ware gewogen und ein durchschnittlicher Kilo-Preis errechnet worden. Der Verkaufspreis für die volle Kapsel habe demnach 318 S, jener für die geleerte Kapsel 820 S pro kg betragen. Der Bw. habe dazu angegeben, dass der Verkaufspreis im Laufe der Zeit gesunken sei, da er seine Preise an jene der Konkurrenten habe anpassen müssen und Verkaufspreise für die geleerte Kapsel von 1.030 S bis 850 S und für die volle Kapsel von 400 bis 330 S genannt. Der Prüfer habe bei der Kalkulation für die Ernten aus 1989 bis 1991 deshalb durchschnittliche Bruttoverkaufspreise von 970 S (für die geleerte Kapsel) und 380 S (für die volle Kapsel) angesetzt. Hinsichtlich der Folgezeiträume habe der Prüfer mit den Angaben des Bw. kalkuliert. Die (eingehend dargestellte) rechnerische Kalkulation habe für die Jahre 1989 bis 1993 kalkulierte Erlöse von insgesamt 5,753.822,32 S

ergeben. Dem stünden erklärte Erlöse von 3,725.880 S gegenüber. Die Nettokalkulationsdifferenz sei auf die Jahre 1989 bis 1993 aliquot aufzuteilen.

Hinsichtlich der Ernten für die Jahre 1992 bis 1994 habe der Bw. keine vollständigen Aufzeichnungen mit der Begründung vorgelegt, infolge Wechsels der Einkunftsart von gewerblichen Einkünften zu solchen aus Land- und Forstwirtschaft nicht mehr verpflichtet zu sein, Aufzeichnungen zu führen. Bei der deshalb erforderlichen Schätzung würden die für die Ernten aus 1989 bis 1991 ermittelten innerbetrieblichen ha-Erträge herangezogen.

durchschnittlicher Feldertrag 1989 - 1991 1.048,00 kg/ha

durchschnittlicher Ackerschwind - 263,00 kg (früher Retourware)

durchschnittlicher verwertbarer ha-Ertrag 785,00 kg/ha betrieblichen Aufwendungen auf näher bezifferte Betriebsausgaben.

Weiters vertrat der Prüfer die Ansicht, dass die Erlöse aus dem Verkauf des Mohnstrohs an Endverbraucher dem Normalsteuersatz zu unterziehen seien. Der Beschwerdeführer habe die Erlöse zu Unrecht unter Hinweis auf § 10 Abs. 2 Z. 1 in Verbindung mit Z. 10 und Z. 20a der Anlage A des UStG 1972 nur mit 10 % versteuert. Auf Grund ihrer Beschaffenheit und Bearbeitung sei die vom Beschwerdeführer verkaufte Ware nämlich weder für Binde- oder Zierzwecke geeignet, noch unter Zolltarif 1201-1208 zu subsumieren.

Die in den Jahren 1991 bis 1992 geltend gemachten Vorsteuerbeträge aus Honorarnoten "freier Mitarbeiter" seien nicht abzugsfähig, da - wie anlässlich einer Lohnsteuerprüfung festgestellt worden sei - die Rechnungsleger als Arbeitnehmer des Beschwerdeführers anzusehen seien.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers und erließ - hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer 1989 bis 1992 im wiederaufgenommenen Verfahren - entsprechende Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuerbescheide für die Jahre 1989 bis 1993 (vom 27. Juli 1995) sowie einen Umsatzsteuerbescheid für 1994 vom 28. Juli 1995.

Der Bw. erhob Berufung sowohl gegen die Wiederaufnahme der Verfahren als auch gegen sämtliche auf Grund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung ergangenen Abgabenbescheide. Begründend führte er aus, es würden alle Feststellungen des Prüfers wie auch die örtliche Zuständigkeit des Finanzamtes - bereits mit Eingabe vom 18. Februar 1994 sei die Verlegung der Geschäftsleitung in einen anderen Wiener Gemeindebezirk mitgeteilt worden - bestritten. Eine Schätzungsbefugnis sei nicht gegeben. Der Bw. habe für den Zeitraum 1989 bis (zur Betriebsaufgabe) im März 1993 seinen Wareneingang ordnungsgemäß aufgezeichnet. Formelle Mängel der Aufzeichnungen lägen nicht vor. Ab März 1993 sei auf Grund der "Landwirteigenschaft" des Bw. zu Recht kein Wareneingangsbuch mehr geführt worden. Dass

die landwirtschaftliche Tätigkeit darauf gerichtet sei, Mohnstroh zu verkaufen, werde nicht bestritten, doch sei dies anders als der Betriebsprüfer meine, für die Beurteilung des Vorliegens einer landwirtschaftlichen Tätigkeit unschädlich. Es könne nämlich davon ausgegangen werden, dass im Allgemeinen jeder landwirtschaftliche Betrieb auf den Verkauf seiner Produkte ausgerichtet sei. Die Form der Bewirtschaftung müsse dem Landwirt überlassen bleiben. Fest stehe, dass der Bw. das alleinige wirtschaftliche Risiko getragen habe. Für seinen landwirtschaftlichen Betrieb habe der Bw. auch einen Traktor und einen Spatenpflug angeschafft. Auch sei die "adaptierte Betonmischmaschine" zur Kapselentleerung überhaupt erst Mitte 1993 zum Einsatz gekommen und somit nie im seinerzeitigen Handelsbetrieb verwendet worden. Weiters sei ein Transportanhänger vorhanden, sowie ein gemietetes Lager in Wien, W-Gasse, und ein Gassenlokal ebenfalls in Wien, S- Gasse. Diese würden für die Selbstvermarktung der landwirtschaftlichen Produkte benötigt.

Die kalkulatorische Verprobung des Prüfers gehe von der unrichtigen Sachverhaltsannahme aus, die im Februar 1993 und im September 1994 entsorgten Waren stammten auch aus den Erntejahren 1992 und 1993. Tatsächlich habe die unbrauchbare Ware jedoch lediglich aus den Erntejahren 1990 und 1991 gestammt. Zum Zeitpunkt der "Schlussinventur des Gewerbebetriebes am 10. April 1993" sei noch "Restreserveware" im Ausmaß von 3.900 kg vorhanden gewesen, welche nur aus den Erntejahren 1990 und 1991 hätte stammen können. Die Ware aus eigenem Anbau 1992 habe sich zu diesem Zeitpunkt nämlich zum "weitaus überwiegendem Teil noch in den Scheunen am Lande befunden". Folge man der Annahme des Prüfers, wonach der festgestellte Bestand zum 10. April 1993 auch aus dem Erntejahr 1992 gestammt hätte, wäre die Ernte 1992 "unwirklich hoch und extrem schlecht gewesen, was jeder Erntestatistik auf Grund der Flächen- und Witterungsverhältnisse" widerspreche. Der maximale Ernteertrag 1992 könne aus der vorgelegten Saatgutbedarfsaufzeichnung, welche mit den Daten der vorgelegten Kalkulation übereinstimme, jederzeit gutachtlich ermittelt werden. Das Erntejahr 1993 habe einen quantitativ mäßigen, aber qualitativ umso besseren Ertrag geliefert. Diese Tatsachen könnten durch Sachverständigengutachten unter Zugrundelegung meteorologischer Klimadaten auf Verlangen der Behörde nachgewiesen werden. Für die Tatsache einer qualitativ guten, aber quantitativ mäßigen Ernte 1993 spräche auch der Umstand, dass es für die Ernte 1993 keine Retouren aus Zukäufen gegeben habe. Es stelle einen Widerspruch dar, wenn der Prüfer unbestrittenermaßen erhebliche Ernteschwankungen feststelle (Ausschuss 1989 54 %, 1990 8,7 % bzw. im Weinviertel sogar 0 %, 1991 15 %), sodann aber in seiner Kalkulation aus Vereinfachungsgründen auf eine lineare Berechnungsweise zurückgreife. Es sei auch nicht "unlogisch", dass es für die Ernten der Jahre 1992 bis 1994 keine Entsorgungen gegeben habe, weil sich die "Natur" nicht an die von Menschen oft durchaus gewünschten linearen Verläufe halte. Auf Grund der guten Erntebedingungen

1992 und 1993 seien keine Entsorgungen notwendig gewesen. Die Ernte aus 1994 habe das Finanzamt zur Sicherstellung gepfändet. Diese Ernte enthalte jedoch - entgegen den Behauptungen des Prüfers - auf Grund einer Regenperiode "auszumusternde Ware" von rund einem Drittel. Die Entsorgungsware scheine deshalb nicht in der Betriebsaufgabebilanz auf, weil ihr ein Wert von Null beizumessen gewesen sei und Mengenangaben in der Bilanz nicht vorgesehen seien. Unrichtig sei auch, dass der Bw. bzw. dessen Steuerberater den Warenbestand zunächst mit "nicht vorhanden" bezeichnet hätten. Vielmehr sei von vornherein gesagt worden, dass die Entsorgungsware als wertlos und nicht mehr verkaufbar beurteilt worden sei. Der Bw. habe auch niemals vorgebracht, dass der gesamte Warenbestand W-Gasse zum Zeitpunkt der Besichtigung lediglich aus Ernten der Jahre 1989 bis 1991 bestanden habe und die besichtigten Lagerbestände dann zur Gänze entsorgt worden seien. Richtig sei vielmehr, dass der überwiegende Teil der Ware W-Gasse zum Zeitpunkt der Besichtigung aus der Ernte 1993 gestammt habe und nur die Waren aus den Erntejahren 1990 und 1991 in der Folge zur Gänze entsorgt worden seien. Im Lager hätte sich räumlich getrennt und wie vom Beschwerdeführer auf Befragung durch den Prüfer ausführlich dargelegt, auch Ware aus der Ernte 1993 bzw. Mustermengen aus 1994 befunden. Dieser Umstand könne von dem bei der Betriebsbesichtigung durchgehend anwesenden Steuerberater Mag. J. bezeugt werden. Auch sei bereits Wochen vor der kalkulatorischen Umsatzverprobung seitens des Prüfers und noch vor der Betriebsbesichtigung am 25. August 1994 eine Inventurliste der Entsorgungsware W-Gasse in Anwesenheit des Steuerberaters mit dem Hinweis übergeben worden, dass deren Bilanzwert Null gewesen sei. Der Prüfer habe am 25. August 1994 die Lagerräume in der W-Gasse besichtigt und festgestellt, dass in diesen Lagerräumen Waren mit Aufbindern aus diversen Ernten gelagert waren. Aus den Aufbindern habe sich exakt die Identität der Ware (deren Herkunft aus den jeweiligen Ernten) ergeben. Der Bw. habe somit seine Ware sorgfältig gekennzeichnet und es der Behörde damit ermöglicht, deren Herkunft festzustellen. Wenn der Prüfer die notwendigen Feststellungen unterlassen habe, könne dies im Rahmen der Beweiswürdigung nicht dem Bw. zum Nachteil gereichen. Insbesondere sei die Ware aus 1993 im "Achterstapel" aufgeschichtet gewesen, was die sofortige rasche Inventarisierung zum Zeitpunkt der Besichtigung ohne großen Aufwand leicht ermöglicht hätte. Auch diesen Umstand könne Mag. J. bezeugen. Da abweichende Feststellungen seitens der Prüfung unterblieben seien, sei von den Aussagen und Aufzeichnungen des Bw. auszugehen und diese Unterlagen der Kalkulation zu Grunde zu legen.

Im Hinblick auf seine "Landwirteigenschaft" verfüge der Beschwerdeführer ab April 1993 über keine Aufzeichnungen im Sinne der §§ 124 ff BAO, was ihn aber nicht daran hindere, den durchschnittlichen Ernteertrag zu beurteilen. Der vom Prüfer gezogene Schluss, er müsse auf

*Grund seiner Angaben zum Ernteertrag über bisher nicht vorgelegte Aufzeichnungen verfügen, sei daher verfehlt.*

*In der Kalkulation werde auch - wie eingehend ausgeführt - zu Unrecht davon ausgegangen, dass die von P. abgeholte Ware zur Hälfte veräußert worden sei. Insgesamt bestreite der Bw. sowohl die Schätzungsberechtigung als auch die Schätzungsmethode. Der Ansatz durchschnittlicher Verkaufspreise verfälsche das Bild ebenso wie die tatsachenwidrige und nicht nachvollziehbare Annahme betreffend Schwund und die Verteilung der Erlöse auf die einzelnen Steuerjahre.*

*Bekämpft werde weiters die Anwendung des Normalsteuersatzes sowie die Versagung des Vorsteuerabzugs aus den mit den freien Mitarbeitern geschlossenen Werkverträgen.*

*Seitens der Betriebsprüfung wurde diesen Berufungsausführungen im Wesentlichen entgegen gehalten, das im Zuge der Berufung vorgelegte Wareneingangsbuch sei bei jenen Unterlagen, die dem Prüfer zur Verfügung gestellt worden seien, nicht enthalten gewesen. Da "Kalkulationsüberlegungen" im Zeitpunkt der Betriebsbesichtigung am 25. August 1994 noch nicht zur Diskussion gestanden seien, habe der (damalige) Prüfer von einer Bestandsaufnahme abgesehen. Eine solche sei jedoch im Dezember 1994 erfolgt und der Kalkulation zu Grunde gelegt worden. Die zwischenzeitlich erfolgten Entsorgungen seien kalkulatorisch berücksichtigt worden, wobei die Betriebsprüfung einen höheren Abfall berücksichtigt habe als vom Bw. nachweislich entsorgt worden sei. Die Zuordnung der einzelnen Lagerbestände zu den Erntezahlen habe auf die kalkulatorische Umsatzermittlung nur dann Einfluss, wenn man die Gesamtkalkulation der Jahre 1989 bis 1994 auf einzelne Jahre aufteile und diese gesondert betrachte. Das Ergebnis aller Jahre zusammen bliebe jedoch gleich. Die Behauptung des Bw., unbrauchbare Ware sei nur in den Jahren 1989 bis 1991 angefallen, für die Jahre 1992 bis 1994 jedoch nicht mehr, widerspräche den Denkgesetzen. Auch der Bw. habe die Erlöse nur im Wege einer Nachkalkulation ermitteln können, weil Tageslosungsermittlungen nicht vorhanden gewesen seien. Da beim Verkauf geleerter Kapseln der Mohnanteil übrig bleibe und für dessen Verbleib trotz Nachfragens keine Aufklärung erbracht worden sei, müsse davon ausgegangen werden, dass das vom Beschwerdeführer nachgewiesene Entsorgungsgewicht teilweise auch auf die Entsorgung reinen Mohnes entfallen sei. Die vorgelegten Entsorgungsbelege würden keinen Aufschluss darüber geben, ob neben gefüllten Kapseln auch Mohn entsorgt worden sei, der das Entsorgungsgewicht entscheidend beeinflusse. In der Kalkulation des Prüfers hätten - wie näher dargestellt - entsorgte Mengen (Mohn und volle Kapseln) von 7.472 kg Berücksichtigung gefunden; dem stünden entsorgte Mengen laut Beschwerdeführer von insgesamt 6.040 kg gegenüber.*



*Der Ort der Unternehmensleitung habe keine Änderung erfahren, sodass die behauptete Unzuständigkeit des Finanzamtes nicht vorliege.*

*In einer Gegenäußerung bestritt der Bw., dem mit Beginn der abgabenbehördlichen Prüfung befassten Prüfungsorgan das Wareneingangsbuch nicht vorgelegt zu haben. Weiters wies der Bw. darauf hin, während des gesamten Zeitraumes der unbestritten gewerblichen Tätigkeit (bis März 1993) lückenlose und den gesetzlichen Bestimmungen entsprechende Tageslosgungsermittlungen geführt zu haben. Auch diese seien dem Prüfer mehrmals zur Einsicht vorgelegt und niemals bemängelt worden. Das Thema "Mohnverbleib" werde nunmehr erstmals zur Diskussion gestellt. Der aus den Kapseln entleerte Mohn sei im Zeitraum der gewerblichen Tätigkeit sukzessive je nach angefallener Menge ein- bis zweimal wöchentlich im Hausmüll und bei größeren Mengen auf den Mistplätzen der Gemeinde Wien entsorgt worden. Da es sich lediglich um Abfallprodukte gehandelt habe, seien darüber keine Aufzeichnungen geführt worden. Ebenso wenig gäbe es Entsorgungsbelege der Gemeinde Wien, da die Entsorgung kostenlos erfolgt sei. Die nachgewiesenen Entsorgungsmengen enthielten demnach keinen Anteil reinen Mohnes. Die vom Prüfer gesehenen kalkulatorischen Abweichungen lägen damit gleichfalls nicht vor.*

*Weiters erklärte der Bw. zu den Beweisthemen "Landwirtschaftlicher Mohnanbau", "Ertrags- und Schwundschwankungen bezogen auf die Erntejahre", "Verderblichkeit von Mohnkapseln" und "Gewichtsunterschiede von Mohnkapseln im bearbeiteten und unbearbeiteten Zustand" bereits ein Sachverständigengutachten in Auftrag gegeben zu haben.*

*In der Folge legte der Bw. das angekündigte Sachverständigengutachten vor, in dem u.a. die von ihm entfaltete Tätigkeit (ab der Ernte 1991) wie folgt beschrieben wurde:*

#### *"1.2.1 Unternehmerische Tätigkeit*

*...*

*Arbeitswirtschaftliche Konzeption der räumlich möglichst zusammenhängenden Produktionsflächen und Suche möglicher Verpächter*

*Besichtigung möglicher Pachtflächen und Auswahl nach pflanzenbaulichen Gesichtspunkten*

*Bodenuntersuchung und Erarbeitung eines Düngeplanes Festlegung der Bodenbearbeitung, des Aussaattermines und der Saatstärke*

*Kontrolle der Bestandesentwicklung*

*Festlegung der mechanischen und chemischen Pflanzenschutzmaßnahmen*

*Entscheidung des Zeitpunktes und der Intensität der Feldberegnung*

## *Erntezeitpunkt und -durchführung, Sicherung der Qualitätskontrolle und Organisation der Trocknung*

### *1.2.2 Praktische Arbeit*

*Zur Verrichtung der in der Mohnproduktion anfallenden Arbeiten werden bei den rein maschinellen Arbeiten die örtlichen Maschinenringe kontaktiert oder die Verpächter der Grundflächen in Lohnarbeit beschäftigt.*

*...*

*Als die praktischen Arbeiten, die der Betriebsleiter (der Beschwerdeführer) zu erledigen hatte, sind insbesondere folgende anzuführen:*

*Bodenuntersuchung Probenziehung*

*Feldführung aus Bestandes- und Pflanzenschutzsicht*

*Beerntung*

*Trocknung*

*Vermarktung"*

*Am 29. Juli 1997 wurde der Bw. von der Abgabenbehörde zweiter Instanz niederschriftlich befragt. Nach Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung am 4. Dezember 1997, in der der Beschluss verkündet worden war, dass die Berufungsentscheidung schriftlich ergehen werde, stellte der Bw. mit Eingabe vom 17. März 1998 einen weiteren ergänzenden Beweisantrag zum Beweisthema der Verwendbarkeit der verkauften Mohnkapseln zu Binde- oder Zierzwecke und somit der Anwendbarkeit des begünstigten Umsatzsteuersatzes durch Vorlage eines Sachverständigengutachtens.*

*Die Abgabenbehörde zweiter Instanz wies die Berufung als unbegründet ab. Der Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 1994 wurde abgeändert. Begründend führte die Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Frage der Wiederaufnahme der Verfahren aus, dass den eingereichten Umsatz- und Einkommensteuererklärungen der Jahre 1989 bis 1992 die tatsächlich vom Bw. ausgeübte Tätigkeit nicht hätte entnommen werden können. Der Bw. habe seine Tätigkeit lediglich als "Blumenhandel" bezeichnet. Aus den Erläuterungen zum Jahresabschluss 1989 würde nur hervorgehen, dass die Losungen zu 10 % aus dem "Verkauf Trockenblumen, Trockenstroh, Mohnkapseln (voll und entleert), Blumen etc." bestanden hätten. Den Erklärungen der Folgejahre sei eine derartige Erläuterung nicht mehr angeschlossen gewesen. Es könne demnach keine Rede davon sein, dass der Abgabenbehörde der Sachverhalt - zu diesem Punkt und den folgenden Ausführungen - vollständig bekannt gewesen sei.*

*Zur Frage der ab 1. April 1993 verwirklichten Einkunftsart räumte die Abgabenbehörde zweiter Instanz zunächst ein, beim vorliegenden Sachverhalt handle es sich um einen Grenzfall einer*

*als landwirtschaftlich einzustufenden Betätigung. Der Bw. habe mit Landwirten jeweils für ein Jahr Pachtverträge über bestimmte Grundstücke abgeschlossen. Dem Bw. sei als Pächter die Hege und Pflege der Grundstücke sowie die ordentliche Bewirtschaftung, laufende Erhaltung usw. oblegen. In der Regel habe der Bw. aber die verpachtenden Landwirte beauftragt, für ihn die gesamte Bearbeitung der zuvor von diesen verpachteten Grundstücken vom Pflügen der Felder bis zur Ernte der Mohnkapseln durchzuführen. Die Landwirte, die mit ihren eigenen Maschinen und unter Zuhilfenahme der Maschinenringe die Arbeiten verrichtet hätten, seien vom Bw. entlohnt worden. Auch habe er ihnen alle anfallenden Kosten wie z.B. für Spritzmittel ersetzt. Demnach habe der Bw. den Betrieb auf eigene Rechnung und Gefahr geführt. Da das Geschäft des Bw. nicht auf den Verkauf des Mohnsamens, sondern auf den Verkauf von Mohnkapseln ausgerichtet gewesen sei, habe die Ernte nicht wie sonst üblich mit Hilfe eines Mähdreschers erfolgen können. Nach erfolgter Trocknung der händisch, stengellos gepflückten Mohnkapseln habe der Bw. die durch das händische Pflücken unbeschädigt gebliebenen Mohnkapseln nicht bloß sortiert, sondern durch beachtlichen Arbeitseinsatz vom Mohnsamen entleert. So seien z.B. für "das Sortieren und Bearbeiten" von Mohnkapseln je kg Kosten von 100 S angefallen. Um Kosten bei der Mohnkapselentleerung einzusparen, habe der Bw. später eine adaptierte Mischmaschine angeschafft. Durch diesen Bearbeitungsvorgang sei ein Produkt anderer Marktgängigkeit entstanden. Die arbeitsaufwändig händisch bzw. mit Hilfe der Mischmaschine vom Mohnsamen entleerten, beschädigten und verkratzten stengellosen Mohnkapseln seien nach einer derartigen Bearbeitung nicht mehr für Zier- oder Bindezwecke zu verwenden gewesen und unbestrittenermaßen auch nicht dafür verwendet worden. Die Tätigkeiten der Gewinnung der Mohnkapseln einerseits und der Bearbeitung sowie des anschließenden Verkaufes andererseits seien nach außen erkennbar abgrenzbar. Die Verbindung zwischen diesen beiden Bereichen habe durch die Personenidentität des Bw. bestanden. Ab 1. April 1993 habe der Bw. im Bereich der Pflanzengewinnung ein Unternehmerrisiko getragen. Hinsichtlich der übrigen Umstände hätten sich die tatsächlichen Verhältnisse nicht wesentlich geändert. Die verpachtenden Landwirte hätten nach wie vor die Äcker mit ihren Maschinen und unter Zuhilfenahme der Maschinenringe bewirtschaftet. Der Bw. habe "vorher und nachher" keine Hofstelle gehabt, in Wien ein Verkaufsgeschäft sowie Lagerräume unterhalten und den Mohn im Seewinkel und im Weinviertel anbauen lassen, über keine nennenswerten Betriebsmittel zur Bewirtschaftung der Flächen verfügt und unverändert Direktiven hinsichtlich der auszuwählenden Mohnpflanzen sowie der Art und der Lage der Böden gegeben.*

*Nach Ansicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz stelle die Gewinnung wie auch die Verarbeitung und der Vertrieb der Mohnkapseln einen einheitlichen Betrieb dar. Sowohl aus der Sicht des einen als auch aus der Sicht des anderen Betriebes hätte die Verbindung zwischen*

beiden nicht ohne Nachteile für das Gesamtunternehmen gelöst werden können. Die Behörde habe daher zu prüfen, welcher der Betriebe als Hauptbetrieb und welcher als Nebenbetrieb anzusehen sei. Nach dem Ergebnis des umfangreichen Erhebungsverfahrens könne festgestellt werden, dass der Bw. im Bereich der Gewinnung der Mohnkapseln nur in geringem Umfang tätig geworden sei. In diesem Bereich habe er sich im Wesentlichen auf das Ausgeben von Direktiven beschränkt. Im Vorfeld der Gewinnung der Mohnkapseln habe sich der Bw. insoweit betätigt, als er die Auswahl der produzierten Pflanzen - über die Jahre hinweg ausschließlich Mohn - sowie die Art und Lage der Böden bestimmt und das Saatgut - den Landwirten unbekannte Mohnsorten - zur Verfügung gestellt und Pachtverträge abgeschlossen habe. Die Haupttätigkeit des Bw. habe jedoch erst im Anschluss an die Beendigung jener Tätigkeit, die als landwirtschaftlich bezeichnet werden könne, begonnen: Das Anmieten von Lastwägen in Wien, die Anfahrt zu den als Zwischenlager fungierenden Räumlichkeiten in Niederösterreich und Burgenland, das Aufladen der in Säcke verpackten Mohnkapseln, die Beförderung der Mohnkapseln ins Lager des Bw. nach Wien und das Abladen der mit den Mohnkapseln gefüllten Säcke. Weiters das Sortieren, das Entleeren des Mohns durch den Bw. selbst oder durch von ihm engagierte Personen unter Zuhilfenahme der adaptierten Betonmischmaschine und das neuerliche Verpacken der Mohnkapseln in Säcke. Weiters das Entsorgen des aus den Mohnkapseln entleerten Mohnes, die Beförderung der Mohnkapseln zum Geschäftslokal nach Maßgabe des Verkaufsfortschrittes, das Abladen und letztmalige Einlagern im Geschäftslokal, der Verkauf der Mohnkapseln von Montag bis Freitag (Öffnungszeiten von 16 bis 19 Uhr, vor März 1993 von 10 bis 19 Uhr) und schließlich die Reinigung und Abwehr von Ungeziefer im Verkaufslokal und dem gemieteten Lager. Das Ausmaß der mit den Mohnpflanzen zu bestellenden Flächen habe sich nach der im Geschäftslokal absetzbaren Menge an Mohnkapseln unter Bedachtnahme auf die Lagerkapazitäten gerichtet. Die Haupttätigkeit des Bw. habe demnach erst beim "Marktfähigmachen der Mohnkapseln und der Vermarktung der Mohnkapseln" begonnen. Die Tätigkeit des Bw. habe sich insgesamt wesentlich von der auch bei Landwirten üblichen Vermarktung der landwirtschaftlichen Produkte unterschieden. Die belangte Behörde gelange daher zum Schluss, dass im gegenständlichen Fall eine gewerbliche mit einer landwirtschaftlichen Tätigkeit zusammentreffe und die gewerbliche Tätigkeit wesentlich überwiege.

Zur Frage des Vorliegens eines Wareneingangsbuches wird im genannten Bescheid auf schriftliche, vom Prüfer und Dr. W. (dem steuerlichen Vertreter des Beschwerdeführers) unterzeichnete Aktenvermerke (über die vom Prüfer übernommenen ins Finanzamt verbrachten Unterlagen des Beschwerdeführers) verwiesen. Das gegenteilige Vorbringen des Bw. (das Wareneingangsbuch nicht erstmals mit der Berufung vorgelegt zu haben) sei hingegen über eine nachweislose Schutzbehauptung nicht hinausgegangen.

*Hinsichtlich des anzuwendenden Umsatzsteuersatzes schloss sich die Abgabenbehörde zweiter Instanz gleichfalls den Ausführungen des Prüfers an.*

*Zur Frage der Vorsteuerberechtigung aus den Honorarabrechnungen kann dem genannten Bescheid entnommen werden, dass der Bw. die herangezogenen Personen nicht nach der Menge der sortierten und entleerten Kapseln, sondern nach Stunden entlohnt habe. Die vorgelegten Abrechnungen wiesen die Stundenanzahl auf Viertelstunden genau abgerechnet aus. Überdies seien wochenweise relativ gleich bleibende Stundenzahlen eingehalten worden. Festgestellt worden sei überdies, dass der Bw. eine so genannte "Leistungsprämie - Weihnachten" bezahlt habe, was einem Werkvertragsverhältnis gänzlich fremd sei. Unter diesen Umständen könne dahingestellt bleiben, in welchem Ausmaß die Mitarbeiter des Bw. einer Kontrolle unterlegen seien.*

*Zur Schätzungsmethode wird im genannten Bescheid ausgeführt, "die Vorgangsweise der BP betreffend die Erlöszuordnung der Ernten" sei durchaus sachgerecht. Falls es durch die schätzungsweise Zuordnung zu jahrweisen Verschiebungen gekommen sein sollte, werde damit nicht jenes Maß an Unsicherheit überschritten, das jeder Schätzung innewohne. Auch sei nicht zu beanstanden, wenn die abgabenbehördliche Prüfung den Ernteertrag der Jahre 1992 und 1993 aus den Ernteerträgen der Jahre 1989 bis 1991 abgeleitet habe. Zum gegenteiligen Vorbringen des Bw., gestützt auf mengenmäßig schlechte Erntejahre 1992 und 1993 und einen Zukaufsbeleg aus dem Jahr 1994, durch den der von ihm angegebene Ernteertrag von ca. 780 kg/ha dokumentiert werde, habe der Prüfer zu Recht darauf hingewiesen, dass diesem Beleg lediglich eine Anbaufläche von 2,75 ha zu Grunde liege, die Gesamtanbaufläche des Beschwerdeführers aber fast 30 ha betragen habe. Der vom Prüfer angesetzte durchschnittlich verwertbare ha-Ertrag von 785 kg/ha könne auch im Hinblick auf die unbestritten hohe Qualität der Ernte dieser Jahre nicht als überhöht angesehen werden. Dass die deponierte Menge von 6.040 kg auch Mohn enthalten müsse, gehe - wie im genannten Bescheid näher ausgeführt - aus einer vom Bw. selbst verfassten Kalkulation hervor. Im Übrigen lieferten die der Berufung beigelegten "Schmieraufzeichnungen" keinen Beweis dafür, dass Mohnkapseln aus bestimmten Ernten entsorgt worden seien. In der Übergangsbilanz seien zudem keine Warenbestände ausgewiesen. Die Entsorgung des Mohnes im Wege des Hausmülls sei ohne Nachweis geblieben. Überdies widerspreche es der Lebenserfahrung, dass nur Mohnkapseln aus den Ernten 1989 bis 1991, nicht jedoch solche aus den Ernten 1992 und 1993 unbrauchbar geworden sein sollten. Dass eine Inventarisierung bereits anlässlich der Betriebsbesichtigung durch den Prüfer hätte erfolgen können, sei für die Frage der Rechtmäßigkeit der auf der Basis der durch die Einbringungsstelle erfolgten Inventarisierung zu einem späteren Zeitpunkt unerheblich. Der beantragten Einvernahme des Steuerberaters H. als Zeuge einer früher möglichen Inventarisierung bedürfe es daher nicht. Was die*

*Deponierung der von P. abgeholten Erntemengen anlange, habe der Bw. keinen Beweis zur erfolgten Deponierung erbringen können. Der abgeschlossene Vergleich vom 30. Jänner 1992 verpflichte den Bw. nicht zur Abholung. Insgesamt sei es daher unbedenklich, wenn der Prüfer im Rahmen der Nachkalkulation davon ausgegangen sei, dass der Bw. die von P. abgeholten Mohnkapseln zum Teil auch verkauft habe.*

*Der Umsatzsteuerbescheid des Jahres 1994 sei insoweit zu Ungunsten des Bw. abzuändern, als er im Berufungsverfahren unter Beweis gestellt habe, im Jahr 1994 auch - ausnahmsweise - Mohnsamen verkauft zu haben, - Verkäufe, die im Rahmen der abgabenbehördlichen Prüfung bisher nicht erfasst worden seien.*

Der Verwaltungsgerichtshof zog in seinem Erkenntnis vom 27. Mai 2003, Zl. 98/14/0072 im Rahmen der von ihm getroffenen Erwägungen folgende Schlüsse :

### *1. Zuständigkeit*

*Die Abgabenbehörde zweiter Instanz habe sich, indem sie sich im genannten Bescheid mit der nicht ausdrücklich außer Streit gestellten Zuständigkeitsfrage nicht auseinander gesetzt habe, Verfahrensvorschriften verletzt. Zur Bescheidaufhebung führe dies jedoch nur dann, wenn sie bei Befolgung ihrer Begründungspflicht zu einem anders lautenden Bescheid hätte kommen können. Mit dem bloßen Hinweis auf die mangelnde Bescheidebegründung zeige der Bw. dies nicht auf.*

### *2. Wiederaufnahme*

*Der Prüfer und ihm erkennbar folgend die Abgabenbehörde zweiter Instanz habe die Wiederaufnahme der Verfahren inhaltlich nicht nur auf die unpräzise oder irreführende Bezeichnung des Unternehmensgegenstandes in den Abgabenerklärungen des Beschwerdeführers, sondern auf die Annahme des Hervorkommens nicht erklärter Einnahmen aus der im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung näher bekannt gewordenen Tätigkeit gestützt. Seien bei der abgabenbehördlichen Prüfung aber Kalkulationsdifferenzen hervorgekommen, die der Bw. nicht aufzuklären vermochte, dann berechtige dieser Umstand die Behörde zur Schätzung und stelle das Hervorkommen solcher bisher nicht erklärter Einnahmen auch eine Tatsache dar, welche die Abgabenbehörde zur Wiederaufnahme des Verfahrens berechtige.*

*Ob dies im gegenständlichen Fall zugetroffen habe, sei unter den folgenden Punkten zu behandeln.*

### *3. Einkunftsart*

*Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes liege ein einheitlicher Betrieb vor, wenn mehrere Betriebszweige nach der Verkehrsauffassung und nach den Betriebsverhältnissen als Teil eines Betriebes anzusehen sind; das treffe bei engem wirtschaftlichen,*

technischen oder organisatorischen Zusammenhang zu. Es komme auf das Ausmaß der objektiven organisatorischen, wirtschaftlichen und finanziellen Verflechtung zwischen den einzelnen Betriebszweigen im Einzelfall an. Als Merkmale für den einheitlichen Betrieb seien etwa anzusehen: ein Verhältnis wirtschaftlicher Über- und Unterordnung zwischen den Betrieben, Hilfsfunktion eines Betriebes gegenüber dem anderen, Verwendung gleicher Rohstoffe, gleicher Anlagen und desselben Personals. Nicht gleichartige Tätigkeiten bildeten einen einheitlichen Betrieb, wenn sie geeignet seien, einander zu ergänzen.

Vor dem Hintergrund dieser Rechtsprechung sei der Ansicht der Streitparteien - im Beschwerdefall sei von einem einheitlichen Betrieb auszugehen - zuzustimmen: Einerseits erfolgte der Mohnanbau ausschließlich zum Zwecke der Belieferung des Ladengeschäftes, andererseits seien im Verkaufslokal des Bw. (von unstrittig nur geringfügigen Zukäufen von Mohnkapseln abgesehen) keine anderen Produkte angeboten worden als die auf den Pachtflächen gezogenen Feldfrüchte. Stünden mehrere Tätigkeiten zueinander im Verhältnis einer derartigen Verflechtung, so sei davon auszugehen, dass sie eine einheitliche Betätigung bilden, die das Vorliegen eines einheitlichen Betriebes zur Folge habe. Im Falle einer solchen einheitlichen Betätigung sei anhand der Kriterien der §§ 21 bis 23 EStG (bzw. § 1 GewStG) zu prüfen, unter welche Einkunftsart die aus diesem einheitlichen Betrieb fließenden Einkünfte fallen.

Die Einkunftsart Land- und Forstwirtschaft umfasse nur Tätigkeiten, die auf die planmäßige Nutzung der Naturkräfte gerichtet seien und Urproduktion darstellen würden.

Die von der Abgabenbehörde in den Mittelpunkt ihrer Überlegungen gestellte Frage, welche Arbeitsschritte der Beschwerdeführer persönlich und welche er durch von ihm beauftragte Personen verrichten ließ, trage nichts zur Lösung der Frage bei, welcher Einkunftsart die nach objektiven Kriterien zu beurteilende einheitliche Tätigkeit zu subsumieren ist, da ein "persönliches Handanlegen" für das Vorliegen von Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft nicht erforderlich sei (vgl. Doralt, EStG4, Tz. 2 zu § 21). Entscheidend sei vielmehr, dass derjenige, dem Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft zugerechnet werden sollen, nicht nur das (insbesondere in den Naturkräften begründete) Unternehmerrisiko trage, sondern auch entsprechende Unternehmerinitiative entfalte. Bezogen auf den Beschwerdefall käme es daher maßgeblich darauf an, ob die Tätigkeit der vom Bw. beauftragten Personen dem Bw. als Leiter des betrieblichen Geschehens zuzurechnen oder die "ab der Ernte 1991" gewählte rechtliche Gestaltung wirtschaftlich gesehen dem (gleichfalls risikobehafteten) Kauf einer zukünftigen Ernte gleich zu halten gewesen sei. Die Abgabenbehörde zweiter Instanz habe es im angefochtenen Bescheid nach umfangreichen Ermittlungen, die auch die Befragung der beauftragten Landwirte umfasst haben, als erwiesen angenommen, dass der Beschwerdeführer die maßgeblichen "Direktiven für die Bearbeitung" gegeben hat. Erfolgte aber die Urpro-

duktion über Anweisung des Beschwerdeführers käme dem Umstand, dass der Beschwerdeführer die Arbeiten am Feld nicht selbst verrichtet hat, keine Entscheidungsrelevanz zu.

Die Abgabenbehörde zweiter Instanz habe ihre Entscheidung weiter darauf gestützt, dass das Schwergewicht der wirtschaftlichen Tätigkeit des Beschwerdeführers auf der als Verarbeitungsbetrieb anzusehenden Entleerung der Mohnkapseln gelegen sei. Dadurch sei ein Produkt anderer Marktgängigkeit entstanden. Diese Feststellung stehe allerdings im Widerspruch zu den Ausführungen im Bericht der abgabenbehördlichen Prüfung. Demnach seien die Mohnkapseln im Detailhandel nach Volumen zu Säcken a 100 S, 200 S und 400 S verkauft worden, wobei es gleichgültig gewesen sei, ob es sich um volle Kapseln (mit Mohn) oder um angestochene (beschädigte) Kapseln (ohne Mohn) gehandelt habe. Solcherart sei aber die nicht näher begründete Beurteilung der belangten Behörde, durch den Vorgang der Kapselentleerung sei ein Produkt anderer Marktgängigkeit entstanden, nicht nachvollziehbar. Dass der bloße Abtransport und die Lagerung der selbst erzeugten landwirtschaftlichen Produkte keine Gewerblichkeit der Betätigung nach sich ziehe, liege auf der Hand. Die Veräußerung eigener landwirtschaftlicher Produkte zähle auch dann zu den Einkünften im Sinne des § 21 EStG, wenn sich dies in kaufmännischen Formen wie z.B. dem Verkauf in eigenen Ladengeschäften vollziehe (vgl. Doralt, a.a.O.). § 21 EStG könne schließlich nicht entnommen werden, dass nur "typische Fälle" einer landwirtschaftlichen Betätigung unter die Einkunftsart des § 2 Abs. 3 Z. 1 EStG fielen. Vielmehr würden bei der Aufzählung jener Tätigkeiten, die dem Bereich der Land- und Forstwirtschaft zuzuordnen sind, neben "dem Betrieb von Landwirtschaft" auch "Einkünfte aus allen Betrieben, die Pflanzen und Pflanzenteile mit Hilfe der Naturkräfte gewinnen" erwähnt.

Insgesamt hat die belangte Behörde in diesem Punkt, somit hinsichtlich der Jahre 1993 und 1994, die Rechtslage verkannt.

#### 4. Schätzungsberechtigung

Zunächst sei zu sagen, dass es für die Frage, ob der Beschwerdeführer seine Verpflichtung nach § 127 Abs. 1 BAO verletzt habe, nicht darauf ankomme, ob das Wareneingangsbuch "während der BP vorhanden" gewesen sei. Entscheidend sei vielmehr, dass ein Wareneingangsbuch im Streitzeitraum tatsächlich (den Bestimmungen des § 128 BAO entsprechend) geführt worden und dieses - im Hinblick auf die Schätzungsberechtigung gemäß § 184 Abs. 3 BAO - im Verwaltungsverfahren (das auch das Berufungsverfahren erfasse) vorgelegt worden sei. Der Umstand, dass nach den Abgabenvorschriften zu führende Bücher oder Aufzeichnungen nicht zum ehest möglichen Zeitpunkt der Abgabenbehörde zur Verfügung gestellt werden, möge Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung zur Frage haben, ob es sich bei den später überreichten Büchern (Aufzeichnungen) um laufend geführte Originale oder um



*nachträglich rekonstruierte Aufschreibungen handle. Eine ausdrückliche Feststellung im zuletzt genannten Sinn habe die Abgabenbehörde zweiter Instanz jedoch nicht getroffen. Zudem hätte eine solche Feststellung jedenfalls auch die Auseinandersetzung mit dem vorgelegten Wareneingangsbuch erfordert. Dazu komme im Beschwerdefall, dass weder vom Prüfer noch von der belangten Behörde auch nur Zweifel an der vollständigen Erfassung des Wareneinganges und damit an der sachlichen Richtigkeit des der belangten Behörde vorgelegten Wareneingangsbuches geäußert worden seien.*

*Auf das Vorliegen erheblicher Kalkulationsdifferenzen, die geeignet wären, die sachliche Richtigkeit der (wenn auch formell) ordnungsgemäßen Bücher in Zweifel zu ziehen, habe die Abgabenbehörde zweiter Instanz ihre Schätzungsbefugnis zum einen konkret nicht gestützt. Zum anderen entspreche der angefochtene Bescheid auch nicht den an eine (Nach-) Kalkulation zu stellenden Anforderungen. Eine Nachkalkulation, die dartun solle, dass das Ergebnis, das sich aus einer formell richtig erscheinenden Buchführung ableite, sachlich falsch sei und somit erst die Schätzungsbefugnis begründen solle, erfordere die eindeutige Feststellung, dass das vom Abgabepflichtigen ausgewiesene Ergebnis ordnungsgemäßer Buchführung sachlich unrichtig sei. Eine derartige Kalkulation müsse auf einwandfreien Grundlagen beruhen und sich mit allen Einwendungen des Abgabepflichtigen auseinandersetzen. Im Beschwerdefall sei für das Vorliegen einer Kalkulationsdifferenz die Höhe des anzusetzenden Warenschwundes von entscheidender Bedeutung gewesen. Dass die vom Prüfer angenommenen Prozentsätze auf - auch nur einigermaßen - gesicherten Grundlagen beruhen, könne weder den Ausführungen des Prüfers noch dem sonstigen Akteninhalt und insbesondere dem angefochtenen Bescheid nicht entnommen werden.*

*Insgesamt habe die belangte Behörde die Schätzungsberechtigung in Ansehung der Jahre 1989 bis 1992 daher nicht in einer für den Verwaltungsgerichtshof nachvollziehbaren Weise begründet.*

Mit Schreiben vom 3. Juli 2006 ersuchte die zuständige Referentin im Unabhängigen Finanzsenat das Finanzamt zu nachfolgenden Ausführungen Stellung zu nehmen:

Dem beiliegenden oben zitierten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes sei zu entnehmen, dass im gegenständlichen Verfahren auch die örtliche Zuständigkeit des bescheiderlassenden Finanzamtes zu relevieren sei. Diesbezüglich sei festzuhalten, dass der Bw. (den Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes folgend) ab 1.4.1993 Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft habe. Die von ihm bewirtschafteten landwirtschaftlichen Flächen hätten sich in Niederösterreich befunden, seinen Wohnsitz habe er im Bereich des Finanzamtes 2/20 inne. Dieses habe er auch in dem am 18. März 1994 ausgefüllten Fragebogen anlässlich der Eröffnung eines landwirtschaftlichen Betriebes von seiner Zuständigkeit informiert.

Gemäß § 55 BAO sei daher im Jahr 1995 für die Erhebung der Einkommensteuer das Wohnsitzfinanzamt des Bw., nämlich das Finanzamt 2/20 zuständig gewesen, die Zuständigkeit des Finanzamtes 4/5/10 habe damit gemäß § 73 BAO mit dem Zeitpunkt, in dem das Finanzamt 2/20 von den seine Zuständigkeit begründenden Umständen (18.3.1994) Kenntnis erlangt habe, geendet. Das Finanzamt 4/5/10 sei daher für die Erlassung der Einkommenssteuerbescheide örtlich unzuständig.

Gemäß § 61, 1.Satz BAO in der für den Zeitpunkt der Erlassung der Umsatzsteuerbescheide maßgeblichen Fassung sei für die Erhebung der Umsatzsteuer mit Ausnahme der Einfuhrumsatzsteuer das Finanzamt örtlich zuständig, von dessen Bereich aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt.

Ab 1.4.1993 habe der Bw. sein Unternehmen laut seinen Angaben von seiner Wohnadresse aus betrieben. Da auch davon das zuständige Finanzamt 2/20 in Kenntnis gesetzt worden sei, sei auch für die Erlassung der Umsatzsteuerbescheide das Finanzamt 4/5/10 örtlich unzuständig gewesen.

Für die Erhebung der Gewerbesteuer sei gemäß § 60 Abs.1 BAO bis einschließlich der Festsetzung und Zerlegung der Steuermessbeträge das Betriebsfinanzamt (§ 53 Abs. 1 lit. b BAO) örtlich zuständig.

Betriebsfinanzamt sei gemäß § 53 Abs. 1 lit. b BAO bei gewerblichen Betrieben und bei Gewerbeberechtigungen, die zu einem gewerblichen Betrieb gehören, das Finanzamt, in dessen Bereich sich die Geschäftsleitung des Betriebes befinde.

Bestehe kein Betriebsfinanzamt mehr, (z.B. nach Betriebsaufgabe) so sei § 70 Zif. 2 BAO für die örtliche Zuständigkeit maßgebend (vgl. Ritz BAO<sup>3</sup>, § 60 RZ 1).

Gemäß § 70 Zif. 2 BAO richte sich die örtliche Zuständigkeit der Abgabenbehörden soweit nicht anderes bestimmt werde in Sachen, die sich auf den Betrieb eines Unternehmens oder einer sonstigen dauernden Tätigkeit beziehen nach dem Ort, von dem aus das Unternehmen betrieben oder die Tätigkeit ausgeübt werde, worden sei oder werden solle.

Da der Gewerbebetrieb, der seine Geschäftsleitung im Bereich des Finanzamtes 4/5/10 gehabt habe, mit 31.3.1993 aufgegeben worden sei, bleibe das Finanzamt 4/5/10 für die Erhebung der Gewerbesteuer weiter örtlich zuständig.

Entsprechend den obigen Ausführungen werde daher beabsichtigt, die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens und Sachbescheide hinsichtlich Umsatz- und Einkommenssteuer 1989 bis 1992, Umsatzsteuer 1993 und 1994 und Einkommensteuer 1993 gemäß § 289 Abs. 2 BAO wegen mangelnder örtlicher Zuständigkeit des Bescheid erlassenden

Finanzamtes ersatzlos aufzuheben und nur hinsichtlich der Berufung gegen die Gewerbesteuerbescheide 1989 bis 1993 in der Sache selbst zu entscheiden.

Das Finanzamt werde ersucht, diesbezüglich Stellung zu nehmen. Sollte sich das Finanzamt der Meinung der Referentin anschließen, so wäre die ersatzlose Aufhebung der genannten Bescheide auch im Rahmen einer Berufungsvorentscheidung gemäß § 276 Abs. 1 BAO möglich.

Hinsichtlich der angefochtenen Gewerbesteuerbescheide werde darauf hingewiesen, dass der Verwaltungsgerichtshof eine Begründung für die von der Abgabenbehörde in Anspruch genommene Schätzungsbefugnis vermisst habe. Das Finanzamt werde daher ersucht, jene formellen und/oder materiellen Mängel der Buchführung aufzuzeigen, die eine Schätzungsbefugnis im Sinne des § 184 BAO begründen. Diesbezüglich werde darauf hingewiesen, dass die verspätete Vorlage der Wareneingangsbücher keinen derartigen Mangel darstelle.

In Beantwortung dieses Schreibens wurde vom Finanzamt mitgeteilt, es nehme das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes zur Kenntnis und stimme der vorgeschlagenen Vorgangsweise zu. Betreffend Schätzungsberechtigung wurde erklärt, den Unterlagen der Betriebsprüfung hätten keine Anhaltspunkte für formelle oder materielle Mängel entnommen werden können, die eine Schätzungsberechtigung rechtfertigen könnten. Es sei daher nicht möglich, eine entsprechende Begründung nachzureichen.

Im Rahmen der am 15. November 2006 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung, die vom Bw. und seinem Vertreter unbesucht blieb, wurde nochmals der Sachverhalt erörtert. Die Finanzamtsvertreterin hielt die in Ihrer Stellungnahme vom 22. August 2006 abgegebenen Anträge aufrecht.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

1.) Betreffend Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer 1989 bis 1992, sowie Umsatzsteuer 1993 und 1994 und Einkommensteuer 1993

Folgender Sachverhalt wird der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Der Bw. erzielte (den Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes im oben wiedergegebenen Erkenntnis folgend) ab 1.4.1993 Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft. Die von ihm bewirtschafteten landwirtschaftlichen Flächen befanden sich in Niederösterreich, seinen Wohnsitz hatte er im Bereich des Finanzamtes für den 2. und 20. Bezirk in Wien. Dieses informierte er auch in dem am 22. Februar 1994 abgegebenen Fragebogen anlässlich der Eröffnung eines landwirtschaftlichen Betriebes von seiner Zuständigkeit.

Die bekämpften Bescheide wurden vom Finanzamt für den 4., 5. und 10. Bezirk in Wien wurden am 27.7.1995 erlassen.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den im Veranlagungsakt abgehefteten Erklärungen des Bw., den bekämpften Bescheiden sowie dem genannten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes und ist im Übrigen unbestritten. Er ist folgender rechtlicher Würdigung zu unterziehen:

§ 55 BAO hatte in den für die Erhebung der Einkommensteuer relevanten Absätzen 1 bis 4 zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung folgenden Wortlaut:

"(1) Für die Erhebung der Abgaben vom Einkommen und Vermögen natürlicher Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben (unbeschränkt Steuerpflichtige), ist unbeschadet der Bestimmungen der §§ 57 und 59 das Wohnsitzfinanzamt (Abs. 2) örtlich zuständig, soweit nicht nach Abs. 3, 4, 5 oder 6 ein anderes Finanzamt zuständig ist.

(2) Wohnsitzfinanzamt ist jenes Finanzamt, in dessen Bereich der Abgabepflichtige einen Wohnsitz oder in Ermangelung eines Wohnsitzes seinen gewöhnlichen Aufenthalt (§ 26) hat. Bei mehrfachem Wohnsitz im Bereich verschiedener Finanzämter gilt als Wohnsitzfinanzamt jenes, in dessen Bereich sich der Abgabepflichtige vorwiegend aufhält.

(3) Unterhält eine natürliche Person in einer Gemeinde, die sich über die Amtsbereiche mehrerer Finanzämter, darunter auch den des Wohnsitzfinanzamtes der natürlichen Person, erstreckt, als Einzelunternehmer nur einen Betrieb (Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb oder selbständige Arbeit), so ist, falls ansonsten eine gesonderte Feststellung gemäß § 187 vorzunehmen wäre, für die Erhebung der Abgaben vom Einkommen und Vermögen der natürlichen Person jenes Finanzamt örtlich zuständig, das nach § 54 Abs. 1 eine solche gesonderte Feststellung vorzunehmen hätte.

(4) Ist eine natürliche Person als Mitunternehmer nur an einer Personenvereinigung ohne eigene Rechtspersönlichkeit mit Geschäftsleitung in einer sich über die Amtsbereiche mehrerer Finanzämter, darunter den des Wohnsitzfinanzamtes der natürlichen Person, erstreckenden Gemeinde beteiligt, so ist das für die Feststellung der gemeinschaftlichen Einkünfte der Personenvereinigung zuständige Finanzamt (§ 54 Abs. 1) auch für die Erhebung der Abgaben vom Einkommen und Vermögen der natürlichen Person zuständig. Dies gilt nicht, wenn die natürliche Person in dieser Gemeinde als Einzelunternehmer zumindest einen Betrieb (Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb oder selbständige Arbeit) unterhält, für den bei Vorliegen aller Voraussetzungen eine gesonderte Feststellung gemäß § 187 in Betracht käme."

Der Bw. hatte im Jahr 1995 seinen Wohnsitz im Bereich des Finanzamtes für den 2. und 20. Bezirk in Wien, sein landwirtschaftlicher Betrieb befand sich in Niederösterreich und damit nicht in der Gemeinde, die sich auch auf das Wohnsitzfinanzamt erstreckt.

Für die Erhebung der Einkommensteuer war daher im Jahr 1995 das Wohnsitzfinanzamt des Bw., nämlich das Finanzamt für den 2. und 20. Bezirk zuständig, die Zuständigkeit des Finanzamtes für den 4., 5. und 10. Bezirk in Wien endete gemäß § 73 BAO mit dem Zeitpunkt, in dem das Finanzamt für den 2. und 20. Bezirk in Wien von den seine Zuständigkeit begründenden Umständen Kenntnis erlangte. Das war zu jenem Zeitpunkt, als der Bw. im Finanzamt für den 2. und 20. Bezirk in Wien den Fragebogen anlässlich der Eröffnung eines landwirtschaftlichen Betriebes abgab (nämlich am 22. Februar 1994). Das Finanzamt für den 4., 5. und 10. Bezirk in Wien war daher im Jahr 1995 weder für die Erlassung der Einkommensteuerbescheide noch für die Verfügung der Wiederaufnahme der die Einkommensteuer 1989 bis 1992 betreffenden Verfahren örtlich zuständig.

Gemäß § 61 1. Satz BAO in der für den Zeitpunkt der Erlassung der Umsatzsteuerbescheide maßgeblichen Fassung ist für die Erhebung der Umsatzsteuer mit Ausnahme der Einfuhrumsatzsteuer das Finanzamt örtlich zuständig, von dessen Bereich aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt.

Ab 1.4.1993 betrieb der Bw. sein Unternehmen laut seinen Angaben von seiner Wohnadresse aus. Da auch davon das zuständige Finanzamt für den 2. und 20. Bezirk in Wien am 22. Februar 1994 in Kenntnis gesetzt wurde, war das Finanzamt für den 4., 5. und 10. Bezirk in Wien auch für die Erlassung der Umsatzsteuerbescheide und der die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Umsatzsteuer für die Jahre 1989 bis 1992 verfügenden Bescheide im Jahr 1995 nicht mehr örtlich zuständig.

Die Abgabenbehörden haben gemäß § 50 Abs. 1 BAO ihre sachliche und örtliche Zuständigkeit von Amts wegen wahrzunehmen. In jedem Stadium des Verfahrens ist sowohl die sachliche als auch die örtliche Zuständigkeit der einschreitenden Behörde von Amts wegen wahrzunehmen, daher auch von der Berufungsbehörde in Ansehung der Unterinstanz. Greift die im Berufungswege angerufenen Abgabenbehörde zweiter Instanz die sich daraus ergebende Rechtswidrigkeit nicht auf, begründet dies eine inhaltlich Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides, auch wenn dieser Umstand in der Berufung nicht geltend gemacht wurde (vgl. Ellinger-Iro-Kramer-Sutter- Urtz, BAO, § 50 E 9 und 10 und die darin angeführte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs).

Im Sinne dieser Ausführungen ist daher die örtliche Unzuständigkeit des bescheiderlassenden Finanzamtes im Rechtsmittelverfahren aufzugreifen. Die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommen- und Umsatzsteuer für die Jahre 1989 bis 1992

sowie die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 1993 und 1994 und Einkommensteuer 1993 sind daher, da sie infolge der Erlassung durch eine örtlich unzuständige Behörde mit Rechtswidrigkeit behaftet sind, gemäß § 289 Abs. 2 BAO ersatzlos aufzuheben.

## 2.) Betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 1989 bis 1992

Durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheides tritt gemäß § 307 Abs. 3 BAO das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat. Durch die Aufhebung des Wiederaufnahmescheides scheidet somit ex lege der neue Sachbescheid aus dem Rechtsbestand aus (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, § 307 Tz.8).

Durch die Aufhebung der die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1989 bis 1992 verfügenden Bescheides scheiden die betreffenden gemäß § 307 Abs. 1 BAO neu erlassenen Umsatz- und Einkommensteuerbescheide aus dem Rechtsbestand aus. Sie entfalten daher keine Rechtswirkungen mehr.

Gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO hat die Abgabenbehörde eine Berufung durch Bescheid zurückzuweisen, wenn die Berufung nicht zulässig ist. Eine Berufung ist vor allem auch dann unzulässig, wenn der bekämpfte Bescheid vor Erledigung der Berufung aus dem Rechtsbestand ausgeschieden ist.

Da die bekämpften Umsatz- und Einkommensteuerbescheide mit der Aufhebung der Wiederaufnahmescheide aus dem Rechtsbestand ausgeschieden sind, wurde die dagegen eingebrachte Berufung unzulässig und ist daher zurückzuweisen.

## 3.) Betreffend Gewerbesteuer für die Jahre 1989 bis 1993

Für die Erhebung der Gewerbesteuer ist gemäß § 60 Abs. 1 BAO bis einschließlich der Festsetzung und Zerlegung der Steuermessbeträge das Betriebsfinanzamt (§ 53 Abs. 1 lit. b BAO) örtlich zuständig.

Betriebsfinanzamt ist gemäß § 53 Abs. 1 lit. b BAO bei gewerblichen Betrieben und bei Gewerbeberechtigungen, die zu einem gewerblichen Betrieb gehören, das Finanzamt, in dessen Bereich sich die Geschäftsleitung des Betriebes befindet.

Besteht kein Betriebsfinanzamt mehr, (z.B. nach Betriebsaufgabe) so ist § 70 Zif. 2 BAO für die örtliche Zuständigkeit maßgebend (vgl. Ritz BAO<sup>3</sup>, § 60 RZ 1).

Gemäß § 70 Zif. 2 BAO richtet sich die örtliche Zuständigkeit der Abgabenbehörden, soweit nicht anderes bestimmt wird, in Sachen, die sich auf den Betrieb eines Unternehmens oder einer sonstigen dauernden Tätigkeit beziehen nach dem Ort, von dem aus das Unternehmen betrieben oder die Tätigkeit ausgeübt wird, worden ist oder werden soll.

Da der Gewerbebetrieb, der seine Geschäftsleitung im Bereich des Finanzamtes für den 4., 5. und 10. Bezirk in Wien hatte, mit 31.3.1993 aufgegeben wurde, blieb das Finanzamt für den 4., 5. und 10. Bezirk in Wien für die Erhebung der Gewerbesteuer weiter örtlich zuständig. Die diesbezüglichen Bescheide wurden daher vom örtlich zuständigen Finanzamt erlassen.

Ist die Berufung weder zurückzuweisen (§ 273 BAO) noch als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2, § 86a Abs. 1, § 275 leg. cit.) oder als gegenstandslos (§ 256 Abs. 3, § 274 leg. cit.) zu erklären, so kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz gemäß § 289 Abs. 1 BAO die Berufung durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1 leg. cit.) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Im weiteren Verfahren sind die Behörden an die für die Aufhebung maßgebliche, im Aufhebungsbescheid dargelegte Rechtsanschauung gebunden. Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat. Soweit die Verjährung der Festsetzung einer Abgabe in einer Berufungsentscheidung (§ 289 Abs. 2 BAO) nicht entgegenstehen würde, steht sie auch nicht der Abgabenfestsetzung im den aufgehobenen Bescheid ersetzenden Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz entgegen; § 209a BAO gilt sinngemäß.

Die aufhebende (die Sache an die erste Instanz zurückverweisende) Berufungserledigung setzt voraus, dass Ermittlungen (§ 115 Abs. 1 BAO) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderlassung hätte unterbleiben können.

Gemäß § 115 Abs. 1 BAO haben die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind.

Den Parteien ist § 115 Abs. 2 BAO zufolge Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben.

Die Schätzungsberechtigung hinsichtlich des Gewinnes aus Gewerbebetrieb wurde vom Finanzamt mit der Nichtvorlage des Wareneingangsbuches und mit dem Vorliegen von Kalkulationsdifferenzen begründet. Eine Auseinandersetzung mit dem im Berufungsverfahren vorgelegten Wareneingangsbuch hinsichtlich dessen ordnungsgemäßer Führung fand aber – wie der Verwaltungsgerichtshof in dem oben wiedergegebenen Erkenntnis ausführt – nicht statt. Es fehlen daher jegliche die formelle Ordnungsmäßigkeit der Buchhaltung des Bw. betreffende Feststellungen. Auch aus der von der Betriebsprüfung durchgeführten Nachkalkulation können keine Aussagen hinsichtlich der materiellen Ordnungsmäßigkeit der

Buchhaltung getroffen werden. Zum einen gibt es keinerlei gesicherten Daten hinsichtlich des durchschnittlichen Warenschwundes oder Verderbes bei in der vom Bw. verwendeten Art der Mohnkapseln und zum anderen wurde auch eine zeitnahe Inventarisierung der vorhandenen Waren unterlassen. Eine Berechnung der verkauften Warenmenge unter Zugrundelegung der geschätzten Ernteerträge muss aber an dem Umstand, dass weder der noch vorhandene Restbestand an Waren noch die tatsächlich entsorgten Erntemengen der einzelnen Jahre ermittelt wurden, zwangsläufig scheitern. Der vorgenommenen Kalkulation kann daher keine Aussagekraft hinsichtlich der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung des Bw. zukommen. Damit kann aber auch keine Schätzungsbefugnis im Sinne des § 184 BAO begründet werden.

Das Finanzamt hat es damit unterlassen, jene für die Begründung der Schätzungsberechtigung sowie des Schätzungsergebnisses wesentlichen Ermittlungen durchzuführen, indem es keine Überprüfung der formellen Richtigkeit der Bücher des Bw. vorgenommen hat, und die für die Überprüfung der materiellen Richtigkeit der Bücher notwendigen Ermittlungen hinsichtlich des Warenschwundes sowie der anlässlich der Betriebsprüfung noch vorhandenen und damit nicht verkauften Erntemengen unterlassen hat. Da durch das Unterlassen der genannten Ermittlungen weder nachvollzogen werden kann, ob eine Schätzungsbefugnis besteht, noch von welchen Grundlagen für die Schätzung auszugehen ist, muss davon ausgegangen werden, dass bei deren Durchführung anders lautende Bescheide hätten erlassen werden können.

Das Finanzamt wird daher vor Erlassung neuer Gewerbesteuerbescheide eine Überprüfung der formellen Ordnungsmäßigkeit der Bücher sowie jene oben genannten für eine Nachkalkulation erforderlichen Ermittlungen vorzunehmen zu haben.

Die Erledigung der Berufung gemäß § 289 Abs. 1 BAO durch Aufhebung der Bescheide unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz liegt im Ermessen der Abgabenbehörde zweiter Instanz. Macht die Behörde von diesem Ermessen Gebrauch, hat sie die Ermessensübung zu begründen.

Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), müssen sich gemäß § 20 BAO in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Billigkeit bedeutet Bedachtnahme auf berechnigte Interessen der Parteien. Unter Zweckmäßigkeit ist in diesem Zusammenhang nach der Judikatur öffentliches Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben, aber auch an die Bedachtnahme auf Sinn und Zweck gesetzlicher Vorschriften zu verstehen und ferner – ableitbar aus Art. 126 Abs. 5 B-VG - auch



die Bedachtnahme auf die Verwaltungsökonomie (Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit der Vollziehung) (vgl. Ellinger-Iro-Kramer- Sutter- Urtz, BAO § 20, Fn 7 und 8).

Zweck der Kassationsmöglichkeit des § 289 Abs. 1 BAO ist die Entlastung der Abgabenbehörde zweiter Instanz und die Beschleunigung des zweitinstanzlichen Berufungsverfahrens. Zur Ermessensübung weist der Verwaltungsgerichtshof in seiner Entscheidung vom 21.11.2002, 2002/20/0315, darauf hin, es würde die Anordnungen des Gesetzgebers über ein zweitinstanzliches Verfahren unterlaufen, wenn es wegen des Unterbleibens eines Ermittlungsverfahrens in erster Instanz zu einer Verlagerung nahezu des gesamten Verfahrens vor die Berufungsbehörde käme und die Einrichtung von zwei Entscheidungsinstanzen damit zur bloßen Formsache würde. Es sei nicht im Sinne des Gesetzes, wenn die Berufungsbehörde, statt ihre umfassende Kontrollbefugnis wahrnehmen zu können, jene Behörde ist, die erstmals den entscheidungswesentlichen Sachverhalt ermittelt und einer Beurteilung unterzieht (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung<sup>3</sup>, § 289 Tz.5).

Da die zu ergänzenden Ermittlungen derart umfangreich sind, dass sie schon an eine Wiederholungsprüfung grenzen, und sich darüber hinaus im Hinblick darauf, dass die gegenständlichen Veranlagungszeiträume schon weit zurückliegen, auch demgemäß schwierig gestalten werden, ist es der Abgabenbehörde zweiter Instanz im Sinne einer raschen und effizienten Rechtsmittelbearbeitung sowie im Hinblick auf die obigen Ausführungen hinsichtlich der gesetzlich vorgegebenen Aufgabenaufteilung zwischen den Instanzen nicht möglich, diese Ermittlungen selbst durchzuführen. Aus verfahrensökonomischer Sicht erscheint es auch sinnvoller, die Bescheide unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufzuheben, als an das Finanzamt Ermittlungsaufträge gemäß § 279 Abs. 2 BAO zu erteilen.

Diesbezüglich wird auch auf die Bestimmung des § 115 Abs. 2 BAO verwiesen, derzufolge den Verfahrensparteien Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben ist. Würde nun dieses Verfahren vom Unabhängigen Finanzsenat geführt, müsste beachtet werden, dass jede Stellungnahme und Erklärung, die von Seiten des Bw. einlangen würde, dem Finanzamt als Amtspartei zur Stellungnahme übermittelt und jede Stellungnahme seitens des Finanzamtes wiederum dem Bw. zur Gegenäußerung bekannt gegeben werden müsste. Diese Vorgangsweise würde das Abgabenverfahren erheblich aufblähen und zeitlich verzögern.

Die Entscheidung ist auch im Sinne der Interessen des Bw. nicht unbillig, da zunächst die ihn belastenden Bescheide beseitigt werden, und in dem von der ersten Instanz durchzuführen-

den neuerlichen Ermittlungsverfahren seine Einwendungen unmittelbar berücksichtigt werden können.

Hinsichtlich der Gewerbesteuer 1993 wird ergänzend darauf hingewiesen, dass der Bw. - wie der Verwaltungsgerichtshof in dem oben wiedergegebenen Erkenntnis vom 27. Mai 2003, 98//14/0072, erkannt hat - nur bis 31. März 1993 Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt hat. Die Ermittlung des vom Bw. erzielten Gewinnes aus Gewerbebetrieb des Jahres 1993 kann daher auch nur den Zeitraum 1.1. bis 31.3.1993 umfassen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 5. April 2007