



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Adr1, vertreten durch Stb., Adr2, vom 2. Februar 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes A. vom 28. November 2006 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2002 bis 2004 sowie Festsetzung der Vorauszahlungen an Umsatzsteuer für die Zeiträume Jänner bis Dezember 2005 und Jänner bis März 2006 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Im gewerblichen Gartenbetrieb des Herrn Bw. (Bw.) fand im Jahre 2006 eine Betriebsprüfung und UVA-Prüfung betreffend die Jahre 2002 bis 2004 und die Zeiträume Jänner bis Dezember 2005 und Jänner bis März 2006 statt.

Im BP-Bericht vom 28. November 2006 wurden dazu u.a. folgende Feststellungen getroffen:

„Tz. 1 Einheitlicher Gewerbebetrieb“

Der gärtnerische Betrieb wird Gewerbebetrieb, wenn der Einkaufswert des Zukaufes iSd § 30 Abs. 9 und 10 BewG 1955 mehr als 25 % des Umsatzes beträgt. Nicht dazu gehört der Materialzukauf für eigene Produkte. Zugekauft Kleingewachsene Topfpflanzen, die erst im Betrieb weiter- und auswachsen, sind nicht als Zukauf anzusehen. Dies trifft auf alle Jungpflanzen und Setzlinge (bei Pflanzen, Stauden, Sträuchern, Bäumen) zu. Eine Trennung

der zugekauften Handelsware und der zugekauften, im Betrieb verwendeten Ware ist erforderlich (EStR Rz 5113). Diese Aufteilung des Zukaufes in Handelsware und im Betrieb verwendete Ware (auch Setzlinge) ist nicht erfolgt. Eine Einhaltung der 25 % Grenze konnte nicht nachgewiesen werden.

Auf der Liegenschaft der Adr3 wurde die EZF und die GesnbR betrieben. Einem fremden Dritten gegenüber ist keine Trennung ersichtlich.

Das Gartencenter besteht aus dem Verkaufsraum für Pflanzen und Blumen mit einer Kassa, dem Freigelände und den Glashäusern. Eine örtliche Trennung der für die Gartengestaltung und für die Gärtnerei eingekauften und zum Verkauf stehenden Ware ist nicht vorhanden.

Der einkaufende Kunde weiß nicht von wem er eine Ware kauft, denn der Ausdruck der Registrierkassa trägt nur den Aufdruck „H. Gärtnerei, Adr3, B..“ Ein Hinweis auf eine GesnbR existiert auf dem Kassaaufdruck nicht. Alle Barverkäufe werden in diese eine Kassa eingegeben und alle Bareinnahmen werden in eine Kassalade gelegt. Erst nachträglich werden die Einnahmen auf die Einzelfirma und die GesnbR aufgeteilt nach Warengruppen eines Tagesausdruckes der Kassa. Da nachträglich nicht mehr festgestellt werden kann, welche Firma diese verkauft Ware eingekauft hat, ist die eindeutige Zuordnung der Einnahmen auch nicht mehr möglich. Daher wird eine Zuordnung nach Warengruppen vorgenommen.

Einige Bareinkäufe der Gartengestaltung und Gärtnerei erfolgen bei denselben Lieferanten, wobei eine eindeutige Trennung nicht erkennbar ist.

Es wurden teilweise Ausgangsrechnungen mit dem Briefkopf der Gartengestaltung und dem Brieftext der Gärtnerei versendet, die dann in der Gärtnerei verbucht wurden.

Aus der Sicht der Bp. handelt es sich um keine pauschalierte Gärtnerei (Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft), sondern um einen Gewerbebetrieb. Aufgrund der Vermischung der beiden Betriebe ist sogar von einem einheitlichen Betrieb auszugehen.

Aufgrund der Feststellungen der Bp. war der Umsatz und Gewinn der Gärtnerei „H. F. und J.“, St.Nr. 123, ABNr. 123/xx ab 2002 dem Gartenbaubetrieb „H. F. jun.“, St.Nr. 456, ABNr. 456/xx zuzurechnen.

Tz. 2 Umsatz-/Gewinnzurechnung Gärtnerei

Aufgrund der Feststellung der Bp. war der Umsatz und Gewinn der Gärtnerei „H. F. und J.“, St.Nr. 123, ABNr. 123/xx dem Pfl. zuzurechnen. Wegen der teilweise nicht eindeutigen Zuordnung der Belege zu einem der beiden Betriebe und die sich daraus ergebenden

Unklarheiten, wurde von der Bp. sowohl bei der Gärtnerei als auch bei der Gartengestaltung eine griffweise Umsatzzuschätzung wie folgt vorgenommen:

Umsatz- /Gewinnzurechnun- g Gärtnerei	Bp 2002	Bp 2003	Bp 2004	Nachschr. 2005	Nachschr. 2006
<i>Umsatz brutto lt. Aufstellung Stb</i>	98.922,11	103.706,21	114.879,69		
<i>WEK Gärtnerei</i>	56.033,99	66.409,76	63.348,04		
<i>RAK Gärtnerei</i>	1,80	1,80	1,80		
<i>Umsatz Gärtnerei lt. Bp</i>	100.861,18	119.537,57	114.026,47		
<i>SZ aufgrund der Mängel</i>	5 %	5 %	5 %		
<i>SZ aufgrund der Mängel</i>	5.043,06	5.976,88	5.701,32		
<i>Umsatz Gärtnerei brutto inkl. SZ lt. BP</i>	105.904,24	125.514,45	119.727,80		
<i>Ausgaben Gärtnerei lt. Aufstellung Stb</i>	-94.895,85	-95.805,64	-108.900,52		
<i>Afa Glashaus und Kiosk</i>	-3.000,00	-3.000,00	-3.000,00		
<i>Zinsen</i>	-2.917,80	-8.399,95			
<i>Zinsenber</i>		2.667,75			
<i>SV</i>		-2.226,00			
<i>Gewinn Gärtnerei lt. Bp</i>	5.090,59	18.750,61	7.827,28		
<i>Umsatz Gärtnerei brutto inkl. SZ lt. Bp</i>	105.904,24	125.514,45	119.727,80	120.000,00	15.000,00
	50 %	50 %	50 %	50 %	50 %
<i>Gärtnerei Umsatzanteil 20 % brutto</i>	52.952,12	62.757,22	59.863,90	60.000,00	7.500,00
<i>Gärtnerei Umsatzanteil 10 % brutto</i>	52.952,12	62.757,22	59.863,90	60.000,00	7.500,00
<i>Gärtnerei Umsatzanteil</i>					

<i>20 % brutto</i>	52.952,12	62.757,22	59.863,90	60.000,00	7.500,00
<i>Blumenschmuck inkl. Arbeit 20 % USt lt. Angebot</i>	1,2	1,2	1,2	1,2	1,2
Einnahmen Gärtnerei 20 % USt netto	44.126,77	52.297,68	49.886,58	50.000,00	6.250,00
	20 %	20 %	20 %	20 %	20 %
<i>20 % Blumenschmuck Gärtnerei</i>	8.825,35	10.459,54	9.977,32	10.000,00	1.250,00
<i>Gärtnerei Umsatzanteil 10 %</i>	52.952,12	62.757,22	59.863,90	60.000,00	7.500,00
	1,1	1,1	1,1	1,1	1,1
Einnahmen Gärtnerei 10 % USt netto	48.138,29	57.052,02	54.421,73	54.545,45	6.818,18
	10 %	10 %	10 %	10 %	10 %
<i>10 % USt Einnahmen Gärtnerei</i>	4.813,83	5.705,20	5.442,17	5.454,55	681,82
<i>Einnahmen Gärtnerei 20 % USt netto</i>	44.126,77	52.297,68	49.886,58	50.000,00	6.250,00
<i>Einnahmen Gärtnerei 10 % USt netto</i>	48.138,29	57.052,02	54.421,73	54.545,45	6.818,18
Steuerbarer Umsatz Gärtnerei	92.265,06	109.349,70	104.308,31	104.545,45	13.068,18

Steuerliche Auswirkungen

Zeitraum	2002	2003	2004
<i>Umsatzsteuer</i>			
<i>Steuerbarer Umsatz Gärtnerei</i>	92.265,06	109.349,70	104.308,31
<i>20 % Normalsteuersatz – Blumenschmuck Gärtnerei lt. Angebot</i>	44.126,77	52.297,68	49.886,58
<i>10 % ermäßigter Steuersatz – Einnahmen Gärtnerei</i>	48.138,29	57.052,02	54.421,73

...

Tz. 4 Umsatzsteuernachscha 1/2005-3/2006

Die Berichtigungen 2005 wurden gleichmäßig auf die Zeiträume 1-6/2005 und 7-12/2005 verteilt.

		KZ	1-6/2005		Umsatzsteuer
<i>steuerbarer Umsatz bisher</i>		000	203.190,99		
<i>steuerbarer Umsatz Gärtnerei</i>			52.272,73		
steuerbarer Umsatz lt. Bp		000	255.463,72		
<i>20 % Normalsteuersatz bisher</i>		022	160.847,54		
<i>Einnahmen Gärtnerei 20 % USt netto</i>			25.000,00		
20 % Normalsteuersatz lt. Bp		022	185.847,54		37.169,51
<i>10 % ermäßiger Steuersatz bisher</i>		029	42.343,45		
<i>Einnahmen Gärtnerei 10 % USt netto</i>			27.272,73		
10 % ermäßiger Steuersatz lt. Bp		029	69.616,18		6.961,62
Innergemeinschaftliche Erwerbe bisher		070	425,10		
20 % Normalsteuersatz bisher		072	425,10		85,02
<i>Vorsteuern (ohne EUSt) bisher</i>		060	21.374,13		
<i>Vorsteuern Gärtnerei lt. Saldenliste</i>			3.500,00		
Vorsteuern (ohne EUSt) lt. Bp		060	24.874,13		-24.874,13
Vorsteuern innergem. Erwerb bisher		065			-85,02
<i>Zahllast lt. Bp</i>					19.257,00
<i>Zahllast bisher</i>					15.029,71
<i>Differenz</i>					4.227,29
KZ	7-12/2005	Umsatzsteuer	KZ	1-3/2006	Umsatzsteuer
000	393.682,33		000	63.849,94	
	52.272,73			13.068,18	
000	445.955,06		000	76.918,12	
022	322.249,75		022	46.668,04	
	25.000,00			6.250,00	
022	347.249,75	69.449,95	022	52.918,04	10.583,61
029	71.432,58		029	17.181,90	
	27.272,73			6.818,18	
029	98.705,31	9.870,53	029	24.000,08	2.400,01
070	977,25				

072	977,25	195,45			
060	26.974,31		060	8.415,76	
	3.500,00			900,00	
060	30.474,31	-30.474,31	060	9.315,76	-9.315,76
065		-195,45			
		48.846,17			3.667,86
		44.618,89			2.636,05
		4.227,28			1.031,81

...

Tz. 6 Umsatz/Gewinnzuschätzung Gartengestalt.

Aufgrund der teilweise nicht eindeutigen Zuordnung der Belege zu einem der beiden Betriebe und die sich daraus ergebenden Unklarheiten wurde von der Bp sowohl bei der Gärtnerei als auch bei der Gartengestaltung eine griffweise Umsatzzuschätzung vorgenommen.

Griffweise Umsatzzuschätzung Gartengestaltung	Bp 2002	Bp 2003	Bp 2004
SZ Gartengestaltung netto 20 % USt	15.000,00	15.000,00	15.000,00
	20 %	20 %	20 %
20 % USt SZ Gartengestaltung	3.000,00	3.000,00	3.000,00

Steuerliche Auswirkungen (Umsatzsteuer)

Zeitraum	2002	2003	2004
000 Steuerbarer Umsatz	15.000,00	15.000,00	15.000,00
022 20 % Normalsteuersatz	15.000,00	15.000,00	15.000,00

... "

Aufgrund dieser Feststellungen der Betriebsprüfung erfolgten Umsatzzurechnungen für die Gärtnerei. Mit Datum 28. November 2006 wurden für die Jahre 2002, 2003 und 2004 Wiederaufnahme- und **Umsatzsteuerbescheide** und für die Zeiträume Jänner bis Dezember 2005 und Jänner bis März 2006 **Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide** erlassen.

Dagegen wurde vom steuerlichen Vertreter mit Schreiben vom 2. Februar 2007 gegen die für den Gärtnereibetrieb vorgenommenen Umsatzsteuervorschreibungen eine **Berufung** eingebbracht. Begründend wurde darin ausgeführt: „Zum besseren Verständnis zunächst einige Erläuterungen und Hinweise. Unser Mandant betreibt folgende Betriebe: 1)

Einzelunternehmen – H. Gartengestaltung, 2) H. F. & J. GesnbR. Diese GesnbR wurde steuerrechtlich als teilpauschalierter land- und forstwirtschaftlicher Betrieb geführt.

Im Zuge der Betriebsprüfung wurde ein „einheitlicher Gewerbebetrieb“ festgestellt. Hinsichtlich der Gründe die zu der Zusammenlegung der beiden Betriebe geführt haben, verweisen wir auf die Ausführungen im Betriebsprüfungsbericht.

Bei der Berechnung der jährlichen Umsatzsteuerbemessungsgrundlagen wurde von der Betriebsprüfung zunächst von den erklärten Umsätzen ausgegangen. Wegen teilweiser Zurordnungsmängel von Belegen wurde ein 5 %iger Sicherheitszuschlag vorgenommen. Der so ermittelte Jahresumsatz wurde zu 50 % mit 10 % und zu 50 % mit 20 % der Umsatzsteuer unterzogen.

Dieselben Überlegungen wurden bei der Umsatzsteuernachschauprüfung für die Zeiträume 1-12/2005 und 1-3/2006 angestellt.

Die Betriebsprüfung hat sich bei ihrer Beurteilung auf das VGH Erkenntnis vom 10. Oktober 1964, Zl. 1056/63 berufen. Bei Durchsicht dieses Erkenntnisses sind wir zu dem Standpunkt gelangt, dass die von der Betriebsprüfung getroffenen Annahmen unrichtig sind, weil in den erklärten Umsätzen der Gärtnerei absolut keine 20 %igen Umsätze enthalten sind.

Es werden eindeutig 3 klar abgrenzbare Arten von Lieferungen und Leistungen den Kunden angeboten. Es sind daher folgende Tätigkeiten – sowohl bei der Gärtnerei als auch bei der Gestaltung – umsatzsteuerlich zu untersuchen.

- 1) reine Lieferung von Blumen und Pflanzen (Aussetzungen) – Gärtnerei 10%
- 2) Grabpflege und Grabinstandhaltungsarbeiten – Gartengestaltung 20 %
- 3) Jahresabrechnungen – Gartengestaltung 20 %

Zu 1) Abgesehen von der ohnedies umsatzsteuerlichen Begünstigung für Lieferungen von Pflanzen und Blumen etc. (siehe auch Anlage zu § 10 Abs. 2) sind im VGH Erkenntnis vom 10. Oktober 1964 Zl. 1056/63 angeführte Zeiträume festgehalten. Während dieser angeführten Zeiträume sind solche Lieferungen auf jeden Fall dem begünstigten Steuersatz zu unterziehen.

Zu 3) Die sogenannten „Jahresrechnungen“ ergeben sich nur deshalb, weil eine Reihe von Kunden nur „1X“ Rechnungen erhalten und bezahlen möchten. Nachdem der Kunde König ist, hat man sich wohl oder übel diesem Wunsch gebeugt. Es werden aus diesem Grunde alle Jahresrechnungen, egal welche Leistungen und Lieferungen erbracht werden und wann sie erbracht werden, von der Firma H. Gestaltung durchgeführt und mit 20 % der Umsatzsteuer unterzogen. Der Vorwurf, dass kombinierte Leistungen nur deshalb getrennt werden, um in

den Genuss des begünstigten Steuersatzes zu kommen, ist daher völlig aus der Luft gegriffen und ist auf die letzte Betriebsprüfung zurück zu führen.

Dem VGH Erkenntnis Rechnung tragend, wurden daher – seit der letzten Betriebsprüfung im Jahre 1997 – alle Lieferungen von Blumen und Pflanzen (sogenannte Aussetzungen) ausschließlich von der Gärtnerei durchgeführt und mit 10 % der Umsatzsteuer unterzogen. Alle anderen Dienstleistungen wurden vom Betrieb „Gartengestaltung“ in Rechnung gestellt und mit 20 % der Umsatzsteuer unterzogen.

Ebenfalls dem VGH Erkenntnis entsprechend wurden daher alle sonstigen Leistungen dem allgemeinen Umsatzsteuersatz unterzogen, egal aus welcher Einkunftsart die Umsätze stammen.

Daher ist auch der Umkehrschluss zulässig, dass Lieferungen gem. § 10 Abs. 2 UStG – auch wenn sie durch den Betrieb Gartengestaltung durchgeführt werden – dem begünstigten Steuersatz zu unterziehen sind.

Wir stellen daher den Antrag, dass die Umsätze der Gärtnerei, die mit 20 % der Umsatzsteuer unterzogen wurden, ebenfalls mit 10 % Umsatzsteuer festzusetzen sind.“

In einer **Stellungnahme** der Betriebsprüfung vom 4. Juli 2007 nimmt der Betriebsprüfer unter Wiederholung der im BP-Bericht vom 28. November 2006 unter Tz. 1 zum „einheitlichen Gewerbebetrieb“ gemachten Ausführungen Stellung und führte ergänzend Folgendes aus:

B) Weitere Mängel

1) Ausgangsrechnungen der Einzelfirma 2002-2004, die nicht als Erlös verbucht wurden

Fehlende AR	Anzahl 2002		Anzahl 2003		Anzahl 2004	
Fehlende AR	1	20039	1	30010	1	40045
Fehlende AR	1	20045	1	30183	1	40100
Fehlende AR	1	20516	1	30645	1	40521
Fehlende AR	1	20605	1	30701	1	40819
Fehlende AR	1	20634	1	30773	1	40830
Fehlende AR	1	20667	1	31194	1	40874
AR fehlt von		20790				
AR fehlt bis	14	20803				
Fehlende AR	1	20940	1	31195	1	41053

<i>Fehlende AR</i>	1	21922	1	31869	1	41132
					1	41141
					1	41263
					1	41495
					1	41804
					1	41820
					1	41826
					1	41836
					1	41846
					1	41965
					1	41981
<i>AR fehlt von</i>						50001
<i>AR fehlt bis</i>					10	50010
<i>Summe fehlender AR</i>	22		8		28	

2) Fehlende Originalrechnungen Gärtnerei 2002 – 2004

<i>Fehlende AR</i>	<i>Anzahl 2002</i>		<i>Anzahl 2003</i>		<i>Anzahl 2004</i>	
<i>Fehlende AR von</i>		20001				
<i>bis</i>	28	20028				
<i>Fehlende AR von</i>		20350				
<i>bis</i>	40	20389				
<i>Fehlende AR von</i>		20779				
<i>bis</i>	51	20829				
<i>Fehlende AR</i>	1	1194				
<i>Fehlende AR</i>	1	1195				
<i>Fehlende AR</i>	1	1196				
<i>Fehlende AR</i>	1	1197				
<i>Fehlende AR</i>	1	1198				
<i>Fehlende AR</i>	1	1199				
<i>Fehlende AR</i>	1	1200				
<i>Fehlende AR</i>	1	1201				
<i>Fehlende AR</i>	1	1202				

<i>Fehlende AR</i>	1	1203				
<i>Fehlende AR</i>	1	1204				
<i>Fehlende AR</i>	1	8430				
<i>Fehlende AR</i>	1	8431				
<i>Fehlende AR</i>	1	8432				
<i>Fehlende AR</i>	1	8433				
<i>Fehlende AR</i>	1	8/02				
<i>Fehlende AR</i>	1	153/1				
<i>Fehlende AR</i>	1	159/1				
<i>Fehlende AR</i>	1	373/02				
<i>Fehlende AR</i>	1	45/1				
<i>Fehlende AR</i>	1	52/2				
<i>Fehlende AR</i>	1	700/02				
<i>Fehlende AR von</i>				30001		
<i>bis</i>			19	30019		
<i>Fehlende AR von</i>				30332		
<i>bis</i>			38	30369		
<i>Fehlende AR</i>			1	1003		
<i>Fehlende AR</i>			1	29003		
<i>Fehlende AR von</i>					40001	
<i>bis</i>					46	40046
<i>Fehlende AR von</i>						40358
<i>bis</i>					13	40370
<i>Fehlende AR von</i>						40756
<i>bis</i>					34	40789
						41138
					5	41142
<i>Fehlende AR-andere Nummer?</i>						150023
<i>Fehlende AR – andere Nummer?</i>						125/1
<i>Summe fehlender AR</i>	141		59		98	

3) Ausgangsrechnung Gärtnerei ohne Ausgangsrechnungsnummer verbucht:

Da die Erlöse der Gärtnerei 2002 – 2004 nicht mit Ausgangsrechnungsnummern verbucht wurden, ist auch nicht sichergestellt, dass alle Einnahmen erfasst sind.

4) Fehlende Arbeitsscheine Gärtnerei und Gartengestaltung:

Die bei der Erstellung der Ausgangsrechnungen vorhandenen Arbeitsscheine der Gärtnerei und Gartengestaltung 2002 – 2004 konnten nicht vorgelegt werden.

C) Umsatz-/Gewinnzurechnung Gärtnerei

Aufgrund der Feststellungen der Bp war der Umsatz der Gärtnerei „H. F. und J.“, St.Nr. 123, dem Pflichtigen zuzurechnen.

Wegen der teilweise nicht eindeutigen Zuordnung der Belege zu einem der beiden Betriebe und die sich daraus ergebenden Unklarheiten, wurde von der Bp sowohl bei der Gärtnerei als auch bei der Gartengestaltung eine grifffweise Umsatzzuschätzung vorgenommen.

Da aufgrund der obigen Mängel die einzelnen Umsätze sowohl der Gartengestaltung als auch der Gärtnerei eigentlich einen einheitlichen Betrieb darstellen, nicht mehr zugeordnet werden können, wurde von der Bp bei den zugerechneten Einnahmen der Gärtnerei, als auch beim Sicherheitszuschlag aufgrund der Mängel, aus verwaltungsökonomischen Gründen eine Aufteilung der 10 %igen und 20 %igen Umsätze im Verhältnis 50 % zu 50 % vorgenommen.

Dabei wurde als Basis für die grifffweise Umsatzzuschätzung nur der viel niedrigere Umsatz der Gärtnerei herangezogen, obwohl die Mängel auch die Gartengestaltung betreffen.

Die Berufung bezüglich der Nichtaufteilung der Umsätze in 10 % und 20 % ist daher nach Ansicht der Bp als unbegründet abzuweisen.“

In einer **Gegenäußerung** des steuerlichen Vertreters vom 1. Oktober 2007 wird Folgendes ausgeführt:

„Zu A) Einheitlicher Gewerbebetrieb:

In der Stellungnahme des Betriebsprüfers werden eine Reihe von Gründen angeführt, weshalb es zur Zusammenlegung der beiden geprüften Betriebe gekommen ist und ein einheitlicher Gewerbebetrieb unterstellt wird.

Es werden viele Gründe dargelegt, die für die Zusammenlegung sprechen. Wenig Gegenargumente finden sich in der Stellungnahme. Zum Beispiel wurde – trotz mehrmaliger Hinweise – nicht einmal der Versuch unternommen zu untersuchen, ob die von uns behauptete nachträgliche Trennung der Einnahmen in Einnahmen Gärtnerei und Einnahmen

Gartengestaltung nicht doch eine „saubere“ Lösung darstellt. Egal der einheitliche Gewerbebetrieb steht nicht mehr zu Diskussion.

Zu B) Weitere Mängel:

1) Ausgangsrechnungen der Einzelfirma, die nicht als Erlös verbucht wurden

Ohne dass im nachhinein zu aufwendige Suchaktionen gestartet wurden, stellte sich heraus, dass von den behaupteten fehlenden Ausgangsrechnungen im Jahr 2002 rd. 77 %, im Jahr 2003 rd. 62 % und im Jahr 2004 rd. 50 % auf Anhieb gefunden wurden. Die Trefferquote könnte sicherlich noch etwas erhöht werden.

2) Fehlende Originalrechnungen Gärtnerei 2002 – 2004:

Ähnlich sieht die Situation bei den Ausgangsrechnungen Gärtnerei aus. Auch hier wurde nur aufgelistet, ohne den fehlenden Ausgangsrechnungen mit Nr. nachzugehen. 2002 wurden rd. 85 %, 2003 rd. 65 % und 2004 rd. 73 % gefunden. Dies sollt nur darauf hinweisen, dass viele Behauptungen im Raum einfach stehen bleiben und daher der vorgenommene Sicherheitszuschlag auf eher schwachen Beinen steht.

3) Ausgangsrechnungen Gärtnerei ohne Ausgangsrechnungsnummer verbucht:

Steht eigentlich im Widerspruch zu Punkt 2. Dort werden Originalrechnungen als fehlend mit Nummer aufgelistet. Wieso wirft man uns fehlende Ausgangsrechnungen mit Nummer vor, wenn Ausgangsrechnungen ohne Nummer verbucht wurden?

4) Fehlende Arbeitsscheine Gärtnerei und Gartengestaltung:

Es ist falsch, wenn behauptet wird, dass die Arbeitsscheine nicht vorgelegt werden konnten. Sie wurden ganz einfach nicht verlangt.

Zu C) Umsatz-/Gewinnzurechnung Gärtnerei:

Hier wird nun erläutert, weshalb ein Sicherheitszuschlag vorgenommen wurde und dass aus „verwaltungsökonomischen Gründen“ die 10 %igen und 20 %igen Umsätze im Verhältnis 50 % zu 50 % aufgeteilt wurden.

Auf die Hinweise in unserer Berufung, dass praktisch kaum 20 %ige Erlöse in der Gärtnerei denkbar sind, wurde in der Stellungnahme nicht eingegangen.

Es sind deshalb bei den Gärtnereiumsätzen sowohl die tatsächlichen Lieferungen von Blumen und Pflanzen als auch gewisse Zeiträume zu beachten, um den 10 %igen Steuersatz zur Anwendung bringen zu können.

Wir sind auch überzeugt, dass in der Gartengestaltung Lieferungen gem. § 10 Abs. 2 UStG durchgeführt werden und daher auch dem begünstigten Steuersatz zu unterziehen wären. Diesbezügliche Prüfungshandlungen wurden ebenfalls keine gesetzt.

Auf jeden Fall ist mit sehr hoher Wahrscheinlichkeit auszuschließen – bei der derzeitigen Handhabung der Abrechnungen mit den Kunden – dass 20 %ige Umsätze in der von der Betriebsprüfung angenommenen Höhe in der Gärtnerei stattfinden.

Im Gegenteil ist eher anzunehmen, dass in der Gartengestaltung sicherlich Umsätze versteuert werden, die eigentlich dem 10 %igen Steuersatz zu unterziehen wären.

Auch durch die Zusammenlegung der beiden Betriebe kann sich grundsätzlich in der Beurteilung der Umsatzsteuersätze keine Änderung ergeben.“

In einem im zweitinstanzlichen Verfahren verfassten Vorhalt vom 10. Februar 2009 wird der Bw. aufgefordert, folgende Fragen zu beantworten:

„1) Welche konkreten Leistungen erbringen Sie im Rahmen der Gärtnerei und der Gartengestaltung? Grabpflegeleistungen, Lieferung von Pflanzen etc.? Mit welchem Steuersatz haben Sie diese Umsätze jeweils versteuert? Aufgrund welcher gesetzlichen Bestimmung sind Sie im Falle einer Steuerermäßigung ausgegangen?

2) Welche anderen unternehmerischen Leistungen werden weiters erbracht? Mit welchem Steuersatz haben Sie diese Umsätze versteuert? Bei Anwendung eines ermäßigten Steuersatzes ist die gesetzliche Bestimmung anzuführen!

3) Die strittigen Umsätze sind für die Zeiträume 2002 bis 2005, 1-3/2006 hinsichtlich der Anwendung eines ermäßigten Steuersatzes und des Normalsteuersatzes aufzuteilen!“

Mit Schreiben vom 30. September 2009 nimmt die nunmehrige steuerliche Vertreterin wie folgt dazu Stellung: „Mein Klient, Herr Bw., hatte bis zur gegenständlichen Betriebsprüfung zwei Betriebe nämlich den Betrieb Gartengestaltung und den pauschalierten Betrieb (Friedhofs-) Gärtnerei. Den zweitgenannten Betrieb führte er gemeinsam mit seiner Frau, welche mit 10 % beteiligt war.

Da es bei dem pauschalierten Betrieb „Gärtnerei“ nur 10%ige Umsätze gibt, wurde bei einer Vor-BP vereinbart, dass Rechnungen betreffend Grabpflege, d.h. reine Dienstleistungen, über die Einzelfirma Gartengestaltung verrechnet werden. Über die Richtigkeit der Erfassung der Verbuchung dieser Geschäftsfälle kann diskutiert werden.

Kunden, die die Grabbetreuung bei meinem Klienten bestellen, erhalten in der Regel vier Ausgangsrechnungen; drei für die Bepflanzung der Gräber mit Blumenschmuck (z.B. Frühjahrssaussetzung) und eine für Dienstleistungen, wobei letztere, wie oben erwähnt, über die Gartengestaltung fakturiert wurde.

Laut Fachliteratur, Kommentar zur Mehrwertsteuer UStG 1994, Band IV, § 10 Abs. 2 Z 1 Anm. 25ff Stand November 2001 ist diese Vorgangsweise auch korrekt. Anmerkung 26 besagt: Von einer dem ermäßigen Steuersatz unterliegenden Lieferung von Pflanzen kann solange gesprochen werden, als sich die zusätzlich zum Verkauf und zur Anlieferung der Pflanzen erbrachten Tätigkeiten des Unternehmers auf unselbständige Nebenleistungen beschränken, die lediglich den Zweck haben, die in der Lieferung der Pflanzen bestehende Hauptleistung zu ergänzen und abzurunden. Zu diesen Tätigkeiten können auch das Einsetzen und die Düngung der Pflanzen gerechnet werden. In diesem Fall kommt somit für alle Leistungen einheitlich der ermäßigte Steuersatz zur Anwendung. Ebenfalls im Kommentar zur Mehrwertsteuer UStG 1994, Band IIa Umsatzsteuerrichtlinien 2000 Stand 2007 wird der Begriff „Grabpflege“ definiert: Beschränkt sich die Leistung eines Gärtner auf Blumenschmuck auf einem Grab auszusetzen, ohne eine weitere Betreuung des Grabes zu übernehmen, so ist seine Leistung nach ihrer überwiegenden wirtschaftlichen Bedeutung als Lieferung der Pflanzen anzusehen. Ergo 10 % MWSt.

Vereinzelt kann es auch vorkommen, dass nur eine Rechnung für alle Leistungen (Blumenschmuck und Pflege) geschrieben wird (Kundenwunsch), diese allerdings dann mit 20 % und diese wurde in der Gartengestaltung verbucht.

Die Aufteilung der Gesamtumsätze „Gärtnerie“ der Prüferin in 50 % mit 20 % USt und 50 % mit 10 % USt ist in keiner Weise nachvollziehbar und aus der Luft gegriffen.

Es ist richtig, dass es durch die Artverwandtheit beider Betriebe bei manchen Rechnungen keine eindeutige Zuordnung zu dem einen oder anderen Betrieb gab. Aus diesem Grund war mein Kollege bzw. Herr H. mit der Zusammenlegung beider Firmen und somit der Aufgabe der pauschalierten Gärtnerie einverstanden. Eigentlich verhielt es sich vielmehr so, dass Umsätze der Gärtnerie (Pauschalierung) bei der Gartengestaltung verbucht wurden.

Das Einverständnis der Zusammenlegung ergibt aber keine Rechtfertigung für eine Änderung des Mehrwertsteuersatzes einzelner oder eines gewissen Prozentsatzes aller Rechnungen.

Ebenso ist die Verhängung eines Sicherheitszuschlages aus meiner Sicht nicht gerechtfertigt. Laut § 184 BAO kann ein Sicherheitszuschlag vor allem bei unvollständigen Aufschreibungen verhängt werden. Es muss die Vermutung bestehen, dass weitere Vorgänge gleicher Art nicht aufgezeichnet wurden. Im Schreiben meines Kollegen vom 1.10.2007 an Herrn S. (Finanzamt A.) konnte das Fehlen von Rechnungen fast zur Gänze entkräftet werden.

In der Niederschrift zur Schlussbesprechung wurde der Gewinn der Gärtnerie neu berechnet. Da Herr H. in der Gartengestaltung bilanziert, kann der „neue“ Gewinn aus der Gärtnerie nur ein Nettobetrag sein. Die Prüferin geht aber fälschlicherweise von Bruttbeträgen aus.

Weiters findet sich in der Niederschrift über die Schlussbesprechung bei der Berechnung der Einkommensänderung im Jahr 2004 eine Hinzurechnung für nicht abgerechnete Leistungen in

Höhe von € 40.000,00, worüber ich leider keine Aufzeichnungen finde. Laut Herrn H. findet die Fakturierung immer zeitnah statt, sodass es eigentlich keine unverrechneten Leistungen geben kann.“

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist die Aufteilung der nunmehr einem einheitlichen Gewerbebetrieb zugerechneten Umsätze eines (bislang pauschalierten landwirtschaftlichen) Gärtnereibetriebes (zu je 50 % auf den ermäßigen Steuersatz und den Normalsteuersatz entfallend) und die Vornahme einer griffweisen Umsatzzuschätzung.

Der Bw. erzielte in den Berufungsjahren 2002 bis 2006 Umsätze als Friedhofsgärtner, wobei er vorerst u.a. als Einzelunternehmer Umsätze aus Gartengestaltung erklärte, die sowohl dem ermäßigen als auch dem Normalsteuersatz unterlagen. Daneben führte der Bw. gemeinsam mit seiner Ehegattin eine Gärtnerei, die als ein nach § 22 UStG 1994 pauschaliert landwirtschaftlicher Betrieb geführt wurde. Im Rahmen der im Jahre 2006 stattgefundenen Betriebsprüfung wurde, weil aufgrund der „Artverwandtheit“ der Betriebe bei manchen Rechnungen keine eindeutige Zuordnung möglich war“, von einem einheitlichen Gewerbebetrieb ausgegangen und war der Bw. mit einer Zusammenlegung der Betriebe einverstanden, was somit nicht berufungsgegenständlich ist.

Gemäß § 10 Abs. 1 UStG 1994 beträgt die Steuer für jeden steuerpflichtigen Umsatz 20 % der Bemessungsgrundlage. Nach Abs. 2 dieser Bestimmung ermäßigt sich die Steuer auf 10 % u.a. nach der Z 1 für Lieferungen der in der Anlage Z 1 bis Z 43 aufgezählten Gegenstände und nach der Z 3 auf die Anzucht von Pflanzen.

Als im Verzeichnis der in der Anlage dem Steuersatz von 10 % unterliegenden Gegenstände werden u.a. aufgezählt:

„Z 7: Bulben, Zwiebeln, Knollen, Wurzelknollen und Wurzelstücke, ruhend, im Wachstum oder in Blüte ... (Position 0601 der Kombinierten Nomenklatur).

Z 8: Andere lebende Pflanzen (einschließlich ihrer Wurzeln), Stecklinge und Ppropfreiser; Pilzmycel (Position 0602 der Kombinierten Nomenklatur).

Z 9: Blumen und Blüten sowie deren Knospen, geschnitten, zu Binde- und Zierzwecken, frisch (Unterpositon 0603 10 der Kombinierten Nomenklatur).

Z 10: Blattwerk, Blätter, Zweige und andere Pflanzenteile, ohne Blüten und Blütenknospen, sowie Gräser, Moose und Flechten, zu Binde- oder Zierzwecken, frisch (aus Unterposition 0604 10 und Unterposition 0604 91 der Kombinierten Nomenklatur).“

Land- und forstwirtschaftliche Betriebe, die nicht von der Pauschalregelung des § 22 UStG 1994 Gebrauch machen (können), unterliegen daher mit den Lieferungen der aufgezählten Gegenstände ebenfalls dem Steuersatz von 10 %, müssen aber – anders als nach § 22 – die Vorsteuern nachweisen. Die Ermäßigung ist nicht auf land- und forstwirtschaftliche Betriebe beschränkt, sondern gilt auch für den gewerblichen Groß- oder Einzelhandel mit land- und forstwirtschaftlichen Produkten (Ruppe, UStG³, § 10 Tz. 32).

Im vorliegenden Berufungsfall wird ein einheitlicher Gewerbebetrieb „Gartengestaltung und Gärtnerei“ schon aufgrund der Zustimmung des Bw. und seiner steuerlichen Vertreter vorausgesetzt werden (Gegenäußerung des Steuerberaters vom 1. Oktober 2007 „...der einheitliche Gewerbebetrieb steht nicht mehr zur Diskussion“) und ist somit nicht Berufungsgegenstand.

In einem Gartenbaubetrieb, in dem auch die Betreuung von Grabpflegeleistungen übernommen werden, sind verschiedene Umsätze denkbar. Der Verkauf von Pflanzen ist eine Lieferung und unterliegt nach § 10 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 dem ermäßigten Steuersatz. Die Anlegung oder Umgestaltung von Gärten ist idR eine sonstige Leistung, auch wenn hiebei Pflanzen geliefert werden (Kranich/Siegl/Waba, Kommentar zur MWSt, § 3 Anm. 117f). Werden Pflanzen geliefert und eingesetzt, so müsste nach allgemeinen umsatzsteuerlichen Grundsätzen gefragt werden, ob die Pflanzung unselbständige Nebenleistung zur Lieferung ist oder die Gartengestaltung im Vordergrund steht (Ruppe, UStG 1994, § 3 Tz. 132). Nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes (ZI. 1056/63 vom 14.10.1964) erbringt ein Friedhofsgärtner eine sonstige Leistung, wenn er die Instandsetzung und Pflege der Gräber übernimmt.

Im vorliegenden Fall sind sowohl reine Pflanzenlieferungen sowie daneben auch das Einsetzen dieser Pflanzen oder Grabpflegeleistungen denkbar.

Die Lieferung (der Verkauf) von Pflanzen und auch das gleichzeitige Einpflanzen der gelieferten Pflanzen kann als bloße unselbständige Nebenleistung zur Pflanzenlieferung dem ermäßigten Steuersatz unterliegen.

Dagegen sind Grabpflegeleistungen regelmäßig sonstige Leistungen, bei denen der Lieferung von Pflanzen kein selbständiger rechtlicher Gehalt zukommt. Ein Kunde beauftragt dabei eine Gärtnerei das jeweilige Grab durch Dienstleistungen in einen würdigen und der Jahreszeit gemäßen Zustand zu versetzen und verwendet zur Unterstützung des Dienstleistungserfolges auch Pflanzen (nach eigener Wahl bzw. nach Wahl seiner Auftraggeber), wobei es aus Sicht eines Durchschnittsverbrauchers ohne Bedeutung ist, ob die Gärtnerei bei der Grabpflege Pflanzen nach ihrer Wahl oder nach Wahl des Auftraggebers verwendet.

Daher sind verschiedenartige und nach Intensität abgestuften Umsätze einer Gärtnerei denkbar, die von bloßen (ermäßigten) Pflanzenlieferungen bis zu (dem Normalsteuersatz unterliegenden) Grabpflegeverträgen, wie beispielsweise Leistungen wie das Abräumen der Sommerbepflanzung, dem Auffüllen der Gräber mit Graberde, dem Einpflanzen von Blumen und der jährlichen Lieferung eines Gesteckes/Kranzes reichen können.

Im vorliegenden Fall sind alle oben aufgezählten Umsätze denkbar und wahrscheinlich. Eine konkrete Stellungnahme des Bw., welche Umsätze im Rahmen der Gärtnerei und der Gartengestaltung erbracht wurden (Vorhalt vom 10. Februar 2009) blieb unbeantwortet.

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

Nach ständiger Rechtsprechung genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (zB VwGH 25.4.1996, 96/16/0244; VwGH 19.2.2002, 98/14/0213; VwGH 9.9.2004, 99/15/0250). Die Abgabenbehörde muss, wenn die Partei eine für sie nachteilige Tatsache bestreitet, den Bestand dieser Tatsache nicht „im naturwissenschaftlich-mathematisch exakten Sinn“ nachweisen (VwGH 23.2.1994, 92/15/0159; Ritz, BAO³, § 167 Tz. 8).

Die Beweiswürdigung ist nur insofern der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle zugänglich, als es sich um die Beurteilung handelt, ob der Sachverhalt genügend erhoben ist und ob die bei der Beweiswürdigung vorgenommenen Erwägungen schlüssig sind, also den Denkgesetzen und dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut bzw. den Erfahrungen des täglichen Lebens entsprechen.

Der Bw. hat nach Punkt B)1) der Stellungnahme des Betriebsprüfers vom 4. Juli 2007 (EST-Akt 15ff/2004) eine bestimmte Anzahl (2002: 22; 2003: 8; 2004: 28) von Ausgangsrechnungen der (ursprünglichen) Einzelfirma (Gartengestaltung) nicht als Erlös verbucht. Weiters fehlen im Gärtnereibetrieb eine erhebliche Anzahl von Originalrechnungen (2002: 141; 2003: 59; 2004: 98). Auch die Arbeitsscheine der Gärtnerei und der Gartengestaltung der strittigen Zeiträume konnten nicht vorgelegt werden.

Der Bw. hat zwar in der Gegenäußerung vom 1. Oktober 2007 behauptet, dass nach eigenen Recherchen ein bestimmter Prozentsatz an Ausgangsrechnungen der Gartengestaltung (2002: rd. 77 %; 2003: rd. 62 %; 2004: 50 %) und an Originalrechnungen der Gärtnerei (2002: rd. 85 %; 2003: rd. 65 %; 2004: rd. 73 %) gefunden werden konnte. Der Bw. hat jedoch keine

Beweismittel vorgelegt, die die Feststellungen des Betriebsprüfers als nicht richtig darstellen konnte. Der Unabhängige Finanzsenat geht davon aus, dass es sich lediglich um Schutzbehauptungen des Bw. handelt, wobei gleichzeitig fraglich ist und vom Bw. auch nicht aufgeklärt wurde, wo sich die restlichen Ausgangsrechnungen befinden.

Gemäß § 163 BAO haben Bücher und Aufzeichnungen, die den Vorschriften des § 131 entsprechen, die Vermutung ordnungsgemäßer Führung für sich und sind der Erhebung der Abgaben zugrunde zu legen, wenn nicht ein begründeter Anlass gegeben ist, ihre sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen.

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Gemäß § 184 Abs. 2 BAO ist insbesondere dann zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind.

Gemäß § 184 Abs. 3 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung unter anderem dann zu schätzen (Schätzungsbefugnis), wenn der Abgabepflichtige Bücher und Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formellen Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Eine sachliche Unrichtigkeit der vom Bw. geführten Bücher ist darin zu sehen, dass bestimmte Ausgangsrechnungen der Gartengestaltung nicht als Erlös verbucht wurden. Weiters fehlt eine erhebliche Anzahl von Originalrechnungen der Gärtnerei. Da bei Umsätzen im Rahmen des § 22 Abs. 1 UStG 1994 § 11 (Rechnungslegung) anwendbar bleibt, ist von den ausgestellten Rechnungen für steuerpflichtige Lieferungen und sonstige Leistungen eine Durchschrift oder Abschrift anzufertigen und sieben Jahre aufzubewahren, was im vorliegenden Fall nicht zur Gänze erfüllt wurde. Es erfolgte eine Auflistung der Ausgangsrechnungen der Gärtnerei, wobei Originalrechnungen fehlten.

Die Befugnis (und die Verpflichtung) zur Schätzung beruht allein auf der objektiven Voraussetzung der Unmöglichkeit der Ermittlung oder Berechnung der Besteuerungsgrundlagen.

Bereits formelle Buchführungsmängel, die einen Zweifel an der sachlichen Richtigkeit der Bücher hervorrufen, begründen die Schätzungsbefugnis der Behörde. Dabei steht die Wahl

der Schätzungsmethode der Abgabenbehörde grundsätzlich frei; sie muss stets auf das Ziel gerichtet sein, den tatsächlichen Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen (vg. VwGH 2.7.2002, 2002/14/0003).

Angesichts der – auch vom Bw. zugegebenen (Gegenäußerung vom 1. Oktober 2007) – fehlenden Aufzeichnungen bzw. der festgestellten Buchführungsmängel konnte das Finanzamt unbedenklich von der bestehenden Schätzungsberichtigung ausgehen und es kann ihm nicht entgegengetreten werden, wenn es die erklärten Besteuerungsgrundlagen im Wege des angesetzten Sicherheitszuschlages erhöht hat. Der Bw. hat nicht nur die fehlenden Unterlagen nicht vorgelegt, er hat auch keine andere Schätzungsmethode als die wahrscheinlichere aufgezeigt.

Jeder Schätzung ist eine gewisse Ungenauigkeit immanent. Derjenige, der zu einer Schätzung begründeten Anlass gibt, muss die mit jeder Schätzung verbundenen Unsicherheit hinnehmen. Es liegt im Wesen einer Schätzung, dass die auf diese Weise ermittelten Größen die tatsächlich ermittelten Ergebnisse nur bis zu einem mehr oder weniger großen Genauigkeitsgrad erreichen und die Beweiswürdigung für ein bestimmtes Ergebnis nicht möglich ist.

Aufgrund der Feststellungen der Betriebsprüfung wurde sowohl bei den Umsätzen aus Gartengestaltung (pauschal € 15.000,00) als auch bei den Umsätzen der Gärtnerei (5 % Sicherheitszuschlag) eine griffweise Umsatzzuschätzung vorgenommen. Dies ist gerechtfertigt, da angenommen werden kann, dass nicht nur die nachgewiesenermaßen nicht verbuchten Vorgänge, sondern auch noch weitere Vorgänge gleicher Art nicht aufgezeichnet wurden.

Die Höhe des jeweiligen Sicherheitszuschlages hängt davon ab, in welchem Ausmaß sich die eben angeführte allgemeine Annahme im konkreten Fall rechtfertigen lässt, wobei die in den Jahren 2002 bis 2004 festgestellten Mängel auch in den Folgejahren erfolgt sind.

Da die in der Gewinn- und Verlustrechnung der Jahre 2002 bis 2004 aufgezählten Umsatzerlöse u.a. neben normalbesteuerten (20 %) Friedhofserlösen, Leistungserlösen und Handelswarenerlösen auch ermäßigte Handelswarenerlöse (10 %) erfasst werden, sind Pflanzenlieferungen offenbar auch über den Bereich Gartengestaltung erfolgt, was umgekehrt auch beim Bereich Gärtnerei nicht ausgeschlossen werden kann. Eine Aufteilung der ermäßigten und normalbesteuerten Umsätze der Gärtnerei zu je 50 % muss der Bw. hinnehmen, da er keine konkreten Angaben zu seinen Umsätzen machte und der zuletzt gebotenen Gelegenheit im Rahmen des zweitinstanzlichen Vorhalteverfahrens zur Aufschlüsselung seiner Umsätze nicht nachkam.

Das Argument der unzulässigen Hinzurechnung von nicht abgerechneten Leistungen in Höhe von € 40.000,00 im Jahr 2004, welche Auswirkungen auf die Höhe der Einkünfte aus Gewerbebetrieb hat, kann nicht im Rahmen der Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid geltend gemacht werden.

Im Übrigen war die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 23. Februar 2010