

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Rudolf Wanke in den Beschwerdesachen der als Beschwerde weiterwirkenden Berufungen des Josef und der Marianne S, *****Adresse*****, vertreten durch PWB Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs GmbH, 2380 Perchtoldsdorf, Ketzergasse 253, vom 7. 6. 2006 und vom 4. 9. 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Baden Mödling, 2340 Mödling, Dipl.-Ing. Wilhelm Haßlinger Straße 3, vom 18. 5. 2006 und vom 29. 7. 2007 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2001, 2002, 2003, 2004 und 2005, Steuernummer 16*****, den Beschluss gefasst:

- I. Die angefochtenen Bescheide werden gemäß § 278 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde aufgehoben.
- II. Gegen diesen Beschluss ist gemäß Art. 133 Abs. 9 B-VG i. V. m. § 25a VwGG eine Revision nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Weinbaubetrieb mit Heurigen

Die Berufungswerber (Bw) und späteren Beschwerdeführer (Bf), Marianne und Josef S, betreiben in der Rechtsform einer Gesellschaft nach bürgerlichem Recht einen Weinbaubetrieb.

Der Gewinn des Weinbaubetriebs wird nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 ermittelt, bei der Umsatzsteuer wurde (für den Zeitraum 2001 bis 2005) die Pauschalierung nach § 22 UStG 1994 in Anspruch genommen.

Ein von den Bw. geführter Heurigenbetrieb wurde steuerlich als Teil des Weinbaubetriebes angesehen.

Aktenkundig ist ein auf Marianne S ausgestellter Gewerbeschein der Bezirkshauptmannschaft Mödling, wonach diese am 4. 2. 1994 das freie Gastgewerbe gemäß § 149 Z 7 GewO 1973 angemeldet hat.

Außenprüfung

Anlässlich einer Außenprüfung traf die Prüferin folgende, in ihrem Bericht gemäß § 150 BAO festgehaltenen Feststellungen:

Tz. 1 Wegfall der E. aus L u F

Da die Buschenschankeinkünfte nach der Verkehrsauffassung als Einkünfte aus Gewerbebetrieb anzusehen sind, fallen die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft weg.

L. u. F. Einkünfte:			
<u>Zeitraum</u>	<u>1.1.-31.12.2001</u>	<u>1.1.-31.12.2002</u>	<u>1.1.-31.12.2003</u>
	ATS	Euro	Euro
Vor Bp	-133.528,99	-10.622,81	50.462,68
Nach Bp	0,00	0,00	0,00
Differenz	133.528,99	10.622,81	-50.462,68

Tz. 2 Gewerblicher Heurigenbetrieb

Im Zuge der Betriebsprüfung war zu untersuchen, ob der einheitlich geführte Betrieb (Buschenschank) nach der Verkehrsauffassung in der Art eines landwirtschaftlichen Weinbaues geführt wird. Ein Speisenangebot ähnlich einem gewerblichen Gastronomiebetrieb im Rahmen eines nach der Gewerbeordnung reglementierten Gewerbes überschreitet nämlich nach der Verkehrsauffassung eine landwirtschaftliche Betätigung wesentlich. Im gegenständlichen Fall liegt ein Gewerbeschein gem. § 149 Ziffer 7 GewO 1973 vor, das tatsächlich angebotene Speisenangebot überschreitet diese Berechtigung jedoch erheblich, da auch paniertes Fleisch, Innereien, Fisch, gebackenes Gemüse, Knödel, Sauerkraut, diverse Mehlspeisen und Kaffee angeboten werden. Weiters angeboten wird auch ein Catering-Service, welches also außerhalb der Aussteckzeiten die Bereitstellung eines reichhaltigen Speisenangebotes ermöglicht.

Grundsätzlich sind zur Qualifizierung der Einkünfte aus Buschenschank in Einkünfte aus Land- u. Forstwirtschaft und Einkünfte aus Gewerbebetrieb folgende Punkte zu beachten:

Stellt sich eine einheitliche Betätigung, bei welcher mit Hilfe von Naturkräften auch selbst erzeugte pflanzliche Produkte (also etwa Wein) vermarktet werden, nach der Verkehrsauffassung nicht als Landwirtschaft dar, so hat § 21 Abs. 1 Z 1 letzter Satz EStG keine Bedeutung.

Dies bedeutet, dass § 30 Abs. 9 bis 11 BewG für die grundsätzliche Beurteilung einer Tätigkeit als Landwirtschaft nach der Verkehrsauffassung nicht maßgeblich ist.

Gewinnt im Rahmen eines Buschenschankes die Abgabe zugekaufter Speisen ein solches Gewicht, dass nach der Verkehrsauffassung eine Ähnlichkeit mit gewerblichen Gastbetrieben gegeben ist, dann handelt es sich bei dieser Tätigkeit nicht mehr um einen Bestandteil eines landwirtschaftlichen Weinbaubetriebes. Ein Indiz für die Ähnlichkeit mit einem gastgewerblichen Betrieb ist ja alleine schon ein Speisenangebot, welches nicht

im Buschenschankgesetz Deckung findet. Typisierend kann also gesagt werden, dass ein Überwiegen des Umsatzes mit zugekauften Waren nach der Verkehrsauffassung das Vorliegen eines landwirtschaftlichen Weinbaubetriebes ausschließt.

Nur wenn nach der Verkehrsauffassung noch von einem landwirtschaftlichen Betrieb ausgegangen werden kann, hat § 21 Abs. 1 Z 1 letzter Satz EStG und damit § 30 Abs. 9 bis 11 BewG Bedeutung.

Mit anderen Worten: § 21 Abs. 1 Z 1 letzter Satz EStG und damit § 30 Abs. 9 bis 11 BewG stellen keine ex-lege-Definition für einen landwirtschaftlichen Betrieb dar. Die Frage, ob eine Betätigung überhaupt landwirtschaftlich ist, muss nach der Verkehrsauffassung bzw. nach dem Merkmal der Erzeugung pflanzlicher oder tierischer Produkte mit Hilfe von Naturkräften beurteilt werden. Die Anwendung von § 21 Abs. 1 Z 1 letzter Satz EStG und damit § 30 Abs. 9 bis 11 BewG erfolge in einem zweiten Schritt, sofern nach obiger Ausführung grundsätzlich das Vorliegen einer Landwirtschaft zu bejahen wäre.

Anhand der vorliegenden Betriebsgegebenheiten kommt die Betriebsprüfung zu dem Schluss, dass die Einkünfte des einheitlich geführten Betriebes in weitaus überwiegendem Ausmaß den Kriterien eines gewerblichen Buschenschankes unterliegen.

Dies hat zur Folge, dass die Umsatzsteuerpauschalierung keine Anwendung findet und die Umsätze der regulären Besteuerung zu unterziehen sind.

Heurigenbetrieb:

<u>Zeitraum</u>	<u>1.1.-31.12.2001</u>	<u>1.1.-31.12.2002</u>	<u>1.1.-31.12.2003</u>
	ATS	Euro	Euro
Vor Bp	0,00	0,00	0,00
Nach Bp	-133.528,99	-10.622,81	50.452,68
Differenz	-133.528,99	-10.622,81	50.452,68

Heurigenbetrieb: Auflösung Ertrag aus Vorsteuerpauschalle

<u>Zeitraum</u>	<u>1.1.-31.12.2001</u>	<u>1.1.-31.12.2002</u>	<u>1.1.-31.12.2003</u>
	ATS	Euro	Euro
Vor Bp	0,00	0,00	0,00
Nach Bp	-211.299,45	-7.757,88	-19.219,99
Differenz	-211.299,45	-7.757,88	-19.219,99

Steuerliche Auswirkungen

<u>Zeitraum</u>	<u>2001</u>	<u>2002</u>	<u>2003</u>
	ATS	Euro	Euro
<u>Umsatzsteuer</u>			
[000] Steuerbarer Umsatz - Wegfall der Umsatzsteuerpauschalierung	1.147.339,59	75.921,19	101.278,58
[001] Eigenverbrauch	7.927,31	8.136,36	5.782,58
[022] 20% Normalsteuersatz	932.667,91	68.120,83	86.108,48
[029] 10% Ermäßigter Steuersatz	1.145.082,35	79.560,38	105.844,91
[052] 10% Zusatzsteuer für Landwirte	-922.483,36	-65.623,64	-84.892,23
[060] Vorsteuer (ohne EUST)	164.243,77	12.258,61	13.290,97

Tz. 3 USt-Nachforderung

Die Nachforderung an Umsatzsteuer aufgrund des Ergebnisses der Betriebsprüfung wird wie folgt berücksichtigt:

Heurigenbetrieb: USt-Nachforderung			
<u>Zeitraum</u>	<u>1.1.-31.12.2001</u>	<u>1.1.-31.12.2002</u>	<u>1.1.-31.12.2003</u>
	ATS	Euro	Euro
Vor Bp	0,00	0,00	0,00
Nach Bp	-44.550,21	-2.759,24	-6.026,00
Differenz	-44.550,21	-2.759,24	-6.026,00

Tz. 4 Nachschauzeitraum

Den Berichtigungen des Nachschauzeitraumes wird mittels vorläufiger Veranlagungen Rechnung getragen. Es ergeben sich folgende Beträge:

	<u>2004</u>	<u>2005</u>
	€	€
(000)	185.214,66	190.337,65
(022)	78.973,66	83.066,32
(029)	106.241,00	107.271,33
(060)	13.059,99	16.218,13

Tz. 5 Kammerumlage

Die Berechnung der Kammerumlage ergibt sich wie folgt:

	<u>2003</u>	<u>2004</u>	<u>2005</u>
Vorsteuer	13.290,97	13.059,89	16.218,13
3 v. T. - Kammerumlage	39,87	39,18	48,65

Prüfungsabschluss

Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO

Hinsichtlich nachstehend angeführter Abgabenarten und Zeiträume wurden Feststellungen getroffen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO erforderlich machen:

Abgabenart	Zeitraum	Feststellung
Umsatzsteuer	2001 - 2003	Tz. 2
Einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung	2001 - 2003	Tz. 1, 2, 3
Kammerumlage	2003 - 2005	Tz. 5

Die Wiederaufnahme erfolgt unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen.

Schlussbesprechung Die Schlussbesprechung hat am 21.04.2006 stattgefunden.

Betr. Tz. 4 Nachschauzeitraum

Aufgrund der zwischenzeitlichen Abgabe der Bilanz 2004 ergeben sich folgende Abweichungen zum Bericht vom 21.4.2006, die eine Bescheidänderung notwendig machen

		<u>2004</u>	
		€	
			Steuer
(000)	steuerbarer Ums.	190.605,98	
(001)	Eigenverbrauch	4.304,00	
(022)	Normalsteuersatz 20 %	85.339,34	17.067,87
(029)	ermäßigter Steuers. 10 %	109.570,64	10.957,06
(060)	Vorsteuer	13.059,89	-13.059,89
	Zahllast aufgrund Berichtigung		14.965,04
	Vorsoll vor EB		-7.420,45
	USt-Nachforderung		<u>7.544,59</u>

Einkunftsquellen	<u>2004</u>
	€
gewerblicher Heurigenbetrieb	37.204,04
Auflösung Ertrag aus Vorsteuerpauschale	-19.586,31
USt-Nachforderung	-7.544,59
USt- Rückstellung lt. Bilanz	931,12
Gewinn aus Gewerbebetrieb	<u>11.004,26</u>

Bescheide und Berufung

Gegen die hierauf ergangenen, den Feststellungen der Außenprüfung folgenden Bescheide - zu den Details siehe in der Berufung - erhoben die Bf durch ihre steuerliche Vertreterin mit Schreiben vom 7. 6. 2006 wie folgt Berufung:

„Namens und auftrags unserer oben bezeichneten Mandanten erheben wir hiermit innerhalb offener Frist das Rechtsmittel der

Berufung

gegen folgende Bescheide:

- *Bescheid über die Festsetzung der Kammerumlage 2003 vom 17. Mai 2006, eingelangt am 23. Mai 2006,*
- *Bescheid über die Festsetzung der Kammerumlage 2004 vom 17. Mai 2006, eingelangt am 23. Mai 2006,*

- *Bescheid über die Festsetzung der Kammerumlage 2005 vom 17. Mai 2006, eingelangt am 23. Mai 2006*
- *Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303(4) BAO betreffend der Umsatzsteuer 2001 vom 18. Mai 2006, eingelangt am 22. Mai 2006,*
- *Umsatzsteuerbescheid 2001 vom 18. Mai 2006, eingelangt am 22. Mai 2006*
- *Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303(4) BAO betreffend der Umsatzsteuer 2002 vom 18. Mai 2006, eingelangt am 22. Mai 2006,*
- *Umsatzsteuerbescheid 2002 vom 18. Mai 2006, eingelangt am 22. Mai 2006,*
- *Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303(4) BAO betreffend der Umsatzsteuer 2003 vom 18. Mai 2006, eingelangt am 22. Mai 2006,*
- *Umsatzsteuerbescheid 2003 vom 18. Mai 2006, eingelangt am 22. Mai 2006,*
- *Bescheid über die Aufhebung des Umsatzsteuerbescheides 2004 gemäß § 299 BAO vom 18. Mai 2006, eingelangt am 22. Mai 2006,*
- *Umsatzsteuerbescheid 2004 vom 18. Mai 2006, eingelangt am 22. Mai 2006,*
- *Umsatzsteuerbescheid 2005 vom 18. Mai 2006, eingelangt am 22. Mai 2006,*
- *Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend der Einkünftefeststellung 2001 vom 18. Mai 2006, eingelangt am 22. Mai 2006,*
- *Bescheid über die Feststellung der Einkünfte 2001 gemäß § 188 BAO vom 18. Mai 2006, eingelangt am 22. Mai 2006,*
- *Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend der Einkünftefeststellung 2002 vom 18. Mai 2006, eingelangt am 22. Mai 2006,*
- *Bescheid über die Feststellung der Einkünfte 2002 gemäß § 188 BAO vom 18. Mai 2006, eingelangt am 22. Mai 2006,*
- *Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend der Einkünftefeststellung 2003 vom 18. Mai 2006, eingelangt am 22. Mai 2006,*
- *Bescheid über die Feststellung der Einkünfte 2003 gemäß § 188 BAO vom 18. Mai 2006, eingelangt am 22. Mai 2006,*
- *Bescheid über die Feststellung der Einkünfte 2004 gemäß § 188 BAO vom 18. Mai 2006, eingelangt am 22. Mai 2006,*

Wir beantragen die Aufhebung bzw. Abänderung der Bescheide im Begründungsteil beantragten Ausmaß.

Wir beantragen die Aufhebung bzw. Abänderung der Bescheide im Begründungsteil beantragten Ausmaß.

Weiters beantragen wir die Aussetzung der Einhebung gemäß § 212 a BAO eines Teilbetrages des Rückstandes in Höhe von 22.164,75. Der auszusetzende Betrag entspricht der gesamten Umsatzsteuernachforderung 2001-2005 und der Kammerumlage 2001-2003.

Begründung :

Im Zuge der Betriebsprüfung der Jahre 2001 bis 2003 des Weinbaubetriebes der Familie S, der als einheitlicher Betrieb (Weinbau und Heurigenbuffet) geführt wird, gelangte das

Finanzamt zu dem Schluss, dass kein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb, sondern ein einheitlicher Gewerbebetrieb vorläge. Da das Unternehmen gemäß § 4 (1) EStG 1988 bilanziert, hatte dies auf die Gewinnermittlung keinen Einfluss, Unsere Mandanten ermitteln jedoch die Umsatzsteuer gemäß § 22 UStG 1988; da nunmehr nach den Ergebnissen der Betriebsprüfung die Umsätze und die Vorsteuern nach den allgemeinen Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes ermittelt werden, ergibt sich für die Jahre 2001-2005 (Prüfungs- bzw. Nachschauzeitraum) eine Umsatzsteuernachzahlung in Höhe von Euro 22.037,05. Weiters wurden Kammerumlagen für den Zeitraum 2001-2003 in Höhe von Euro 127,70 festgesetzt.

Als Begründung zur Rechtsansicht des Finanzamtes wurde im BP-Bericht angeführt: wenn sich eine einheitliche Betätigung, bei welcher mit Hilfe von Naturkräften auch selbst erzeugte pflanzliche Produkte (also etwa Wein) vermarktet werden, nach der Verkehrsauffassung nicht als Landwirtschaft darstellt, § 21 Abs. 1 Z 1 letzter Satz EStG 1988 keine Bedeutung hat. Dies wiederum bedeutete, dass § 30 Abs. 9 bis 11 BewG für die grundsätzliche Beurteilung einer Tätigkeit als Landwirtschaft nicht maßgeblich ist.

Dazu dürfen wir wie folgt ausführen:

Gemäß § 21 (1) Z 1 EStG 1988 sind Einkünfte, die im Rahmen eines Weinbaubetriebes auch aus zugekauften Produkten erzielt werden, den land- und forstwirtschaftlichen Einkünften dann zuzurechnen, wenn die Zukaufsgrenzen des § 30 Abs. 9 bis 11 BewG 195t nicht überschritten werden (Zukauf darf 25% des Umsatzes nicht überschreiten). § 30 (9) BewG 1955 bestimmt weiters, dass ABWEICHEND davon bei Weinbaubetrieben ein einheitlicher Weinbaubetrieb auch dann anzunehmen ist, wenn die Einkaufsmenge des Zukaufes nicht mehr als 2.000 kg frische Weintrauben oder insgesamt 1.500 l Wein aus frischen Weintrauben pro Hektar bewirtschafteter Betriebsfläche übersteigt. Damit hält der Gesetzgeber fest, dass selbst bei Überschreiten der 25% - Zukaufsgrenze dann ein Weinbaubetrieb vorliegt, wenn die Wein- und Traubenzukaufsgrenzen nicht überschritten werden. Bei unserem Mandanten wurde weder die 25% Zukaufsgrenze noch die Wein- und Traubenzukaufsgrenze überschritten. Rz 4232 EStR 2000 bezieht sich zur Abgrenzung auf ein VwGH Erkenntnis (10.06..1987, 8611310065). Dieses Erkenntnis bezieht sich zur Abgrenzung wiederum auf die 25% Zukaufsgrenze, sodass daraus keine andere eigenständige Beurteilung ableitbar ist.

Die BP ist der Meinung, dass für die grundsätzliche Qualifikation als land- und forstwirtschaftlicher Betrieb die „Verkehrsauffassung“ maßgeblich sei. Dies ist ein unbestimmter Begriff. Um Abgrenzungsprobleme zu anderen Einkunftsarten zu vermeiden, hat der Gesetzgeber ja gerade die 25% Grenze eingeführt. Es kann nicht im Sinne des Gesetzes sein, die eindeutigen Kriterien durch einen (der Beurteilung vorgelagerten) unbestimmten Begriff zu umgehen.

Trotzdem dürfen wir zu dem vom Gesetzgeber nicht definierten, sondern von der Betriebsprüfung für diesen Sachverhalt „erfundenen“ Begriff der Verkehrsauffassung wie folgt Stellung nehmen: Nach der Verkehrsauffassung sind Heurigenbetriebe in X*****

Weinbaubetriebe. Vieler dieser Betriebe haben in den letzten Jahren ihr Speisenangebot erweitern müssen, um konkurrenzfähig (zu anderen Weinbaubetrieben) zu bleiben und um dem geänderten Konsumverhalten der Kunden Rechnung zu tragen. Sie sind trotzdem nach der „Verkehrsauffassung“ noch keine Gewerbebetriebe geworden und haben auch nicht durchgehend das ganze Jahr über geöffnet, was sie wesentlich von Gewerbebetrieben unterscheidet. Allein das größere Speisenangebot (innerhalb der erlaubten Zukaufsgrenzen) macht sie noch zu keinem Gewerbebetrieb „nach der Verkehrsauffassung“.

In Tz 4231 der EStR 2000 wird festgehalten, dass der Buschenschank kein Nebenbetrieb ist, sondern unmittelbarer Bestandteil des Hauptbetriebes. Gemäß Rz 4232 EStR 2000 liegt dann kein unmittelbarer Bestandteil des Hauptbetriebes vor, wenn innerhalb des Buschenschankes wobei hier ausdrücklich der Verkauf von selbst erzeugten Produkten und Buffet angeführt ist) ÜBERWIEGEND zugekaufte Speisen und Getränke veräußert werden. Die Einkommensteuerrichtlinien führen hiezu ein VwGH Erkenntnis an (VwGH 10.06.1987, 86/13/0065), in welchem dezidiert auf die von Schubert-Pokorny-Schuch in Einkommensteuerhandbuch, S 476, vertretene Rechtsansicht verwiesen wird : dort wird als maßgebliches Kriterium (und zwar zeitlich vor der gesetzlichen Verankerung für Zwecke der Einkommensteuer) die 25% Zukaufsgrenze angeführt, und in S 476, Tz 25, ausdrücklich auf den Zukauf von Speisen beim Heurigenbuffet eines Weinbaubetriebes Bezug genommen!

Die Aussage in Rz 4232, dass im Buschenschank veräußert nur jene Speisen und Getränke gelten, die im Rahmen des Buschenschankprivileges angeboten werden, findet im Gesetz keine Deckung. Gemäß § 11 NÖ. Buschenschankgesetz dürfen im Rahmen des Buschen-schankes überhaupt nur kalte Speisen und warme Mehlspeisen verabreicht werden. Diesem Gesetz wird daher nicht entsprochen. Dies hat jedoch mit der steuerlichen Qualifikation nichts zu tun, solange die Zukaufsgrenzen nicht überschritten werden.

Gemäß Rz 4234 liegt keine Land- und Forstwirtschaft bei einer Tätigkeit vor, die durch die Gewerbebehörde nach § 124 Z 8 GewO eingestuft wird (gebundenes Gastgewerbe). Wiewohl auch diese Aussage der EStR 2000 keine gesetzliche Deckung hat, wurden unsere Mandanten von der Gewerbebehörde auch nicht als gebundenes Gastgewerbe gemäß § 124 Z 8 GewO eingestuft, sondern verfügen über einen Gewerbeschein gemäß § 149 Z 7 GewO 1973 (entspricht § 143 Z 7 GewO 1994), also den so genannten „kleinen“ Gewerbeschein, die Gewerbeordnung nimmt auf Buschenschankbetriebe explizit Bezug.

Da somit nach unserer Rechtsmeinung kein Gewerbebetrieb vorliegt, ist die umsatzsteuerliche Pauschalierung des § 22 (1) UStG 1994 anzuwenden (nicht als Ausnahmegestaltung, sondern als Normalbesteuerung). Die Umsätze werden im Rahmen des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes ausgeführt, die einkommensteuerliche Beurteilung ist auch für Zwecke der Umsatzsteuer maßgeblich.

Wir ersuchen daher höflich um Stattgabe unserer Berufung und Bewilligung der beantragten Aussetzung der Einhebung.

Speisekarte

Aktenkundig ist folgender Auszug aus der Speisekarte des Heurigenbuffets:

Vorspeisen

Roastbeef

Schinken

Spargelröllchen

Prosciutto mit Melone

Räucherforelle mit Apfelrahm

Lachs mit Oberskren

Rindfleischsülz

gefüllte Eier

Hauptspeisen

Surschnitzel

Hühnerschnitzel

Hendlhaxn gebraten od. gebacken

Schweinsbraten mit Kraut und Knödel

Tafelspitz

Fisch

Fleischlaberln

Spinatstrudel

Broccolistrudel

gebackenes Gemüse

Lasagne

Spareribs

Käseplatte

Süßspeisen

Topfenstrudel

Apfelstrudel

Scheiterhaufen

Polsterzipf

Nußstangerl

Kaffee

Catering

Wir können Ihnen auch unser "Cateringservice" für Ihre - Buffets - Grillparty's - Polterabende - Geburtstagsfeiern - etc. anbieten. Rufen Sie einfach an, wir kümmern uns um Ihr leibliches Wohl.

Umsatzsteuerbescheid 2005

Der Umsatzsteuerbescheid 2005 und der Einkünftefeststellungsbescheid 2005 folgten den Feststellungen für die Vorjahre, wobei der Feststellungsbescheid 2005 wie folgt begründet wurde:

Aufgrund der Ergebnisse über die Betriebsprüfung der Vorjahre weicht der Bescheid von den eingebrachten Erklärungen ab. Der Gewinn ist wie folgt zu ermitteln:

Bilanzgewinn 30.910,13

Auflösung Ertrag aus Vorsteuerp. -20.410,51

USt-Nachforderung - 9.161,40

USt-Rückstellung lt. Bil. 953,44

Gewinn aus Gewerbebetrieb 2.291,66

Berufung 2005

Auch gegen diese Bescheide wurde berufen:

Namens und auftrags unserer oben bezeichneten Mandanten erheben wir hiermit innerhalb offener Frist das Rechtsmittel der

Berufung

gegen folgende Bescheide

- Umsatzsteuerbescheid 2005 vom 29.8.2007, eingelangt am 4.9.2007*
- Feststellungsbescheid gem. § 188 BAO 2005 vom 29.8.2007, eingelangt am 31.8.2007*
- Bescheid über die Festsetzung von Aussetzungszinsen vom 29.8.2007, eingelangt am 31.8.2007*

Wir beantragen die Aufhebung bzw. Abänderung der Bescheide im Begründungsteil beantragten Ausmaß.

Weiters beantragen wir die Aussetzung der Einhebung gemäß § 212 a BAO eines Teilbetrages des Rückstandes in Höhe von € 9.016,23. Der auszusetzende Betrag entspricht der gesamten Umsatzsteuernachforderung 2005 und der Aussetzungszinsen für 2007.

Die Begründung entnehmen Sie bitte der von uns am 7. Juni 2006 eingebrachten Berufung gegen die bei unserer Mandantschaft stattgefunden Betriebsprüfung der Jahr 2001 bis 2004.

Wir ersuchen daher höflich um Stattgabe unserer Berufung und Bewilligung der beantragten Aussetzung der Einhebung.

Vorlage

Mit Berichten vom 16. 6. 2006 und vom 11. 10. 2007 legte das Finanzamt Baden Mödling die Berufungen dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Erörterung der Sach- und Rechtslage

Am 6. 4. 2011 wurde die Sach- und Rechtslage erörtert. Hierbei wurde auch die in der FINDOK veröffentlichte Berufungsentscheidung UFS 5. 10. 2010, RV/0290-W/06, diskutiert.

Im Zuge dieser Besprechung erklärte die steuerliche Vertreterin, die Berufung vom 7. 6. 2006 gegen die Bescheide betreffend Kammerumlage für die Jahre 2003, 2004, 2005 gemäß § 256 BAO zurückzuziehen.

Die Berufung vom 7. 6. 2006 gegen die Wiederaufnahmebescheide betreffend Umsatzsteuer 2001, 2002, 2003 wurde damit begründet, dass dem Finanzamt keine neuen Tatsachen oder Beweismittel bekannt geworden sind. Jeder Heurige in X***** biete unter anderem auch warme Schnitzel an, dies sei allgemein bekannt.

Die steuerliche Vertreterin erklärte, die Berufung vom 7. 6. 2006 gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme hinsichtlich Einkünftefeststellung für die Jahre 2001, 2002, 2003, gemäß § 256 BAO zurückzuziehen.

Die steuerliche Vertreterin erklärte schließlich, die Berufung vom 7. 6. 2006 gegen die Bescheide betreffend Einkünftefeststellung für die Jahre 2001, 2002, 2003, 2004, sowie die Berufung vom 4. 9. 2007 gegen den Bescheid betreffend Einkünftefeststellung für das Jahr 2005 gemäß § 256 BAO zurückzuziehen.

Beide Parteien des (damaligen) zweitinstanzlichen Abgabenverfahrens sprachen sich für eine Aussetzung der Entscheidung über die Berufungen gemäß § 281 BAO (aF) bis Beendigung des Verfahrens VwGH 2010/13/0189 aus.

Zurücknahme- und Aussetzungsbescheide

In weiterer Folge ergingen entsprechende Zurücknahme- und Aussetzungsbescheide.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Zufolge Ergehens des Erkenntnisses VwGH 25. 2. 2015, 2010/13/0189 sind die bisherigen Berufungsverfahren gemäß § 323 Z 38 BAO nunmehr als Beschwerdeverfahren fortzusetzen.

Sachverhalt

Unstrittig ist, das die Bf Weinbau betreiben und einen Heurigen mit Catering-Service führen. Im Heurigen werden unter anderem auch paniertes Fleisch, Innereien, Fisch, gebackenes Gemüse, Knödel, Sauerkraut, diverse Mehlspeisen und Kaffee angeboten.

Rechtsstandpunkte der Parteien

Die Bf vertreten die Ansicht, der Heurige und das Catering-Service wären Teil des Weinbaubetriebes und die im Heurigen und im Catering-Service erzielten Umsätze mit der land- und forstwirtschaftlichen Pauschalierung gemäß § 22 UStG 1994 abgegolten.

Das Finanzamt geht hingegen davon aus, dass auf den Heurigenbetrieb mit Catering-Service die Umsatzsteuerpauschalierung keine Anwendung findet und die Umsätze der regulären Besteuerung zu unterziehen sind. Hierbei wurden Vorsteuern hinsichtlich jener Eingangsleistungen anderer Unternehmer, die direkt für den Heurigen erbracht wurden, anerkannt. Vorsteuern, die auf den im Heurigen verkauften selbst produzierten Wein entfallen, wurden vom Finanzamt - soweit ersichtlich - wie in anderen vergleichbaren Verfahren nicht berücksichtigt.

Die ertragsteuerliche Beurteilung ist nicht mehr verfahrensgegenständlich.

Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenats

Der Unabhängige Finanzsenat hat in seiner Berufungsentscheidung UFS 5. 10. 2010, RV/0290-W/06 zur Frage, ob ein Heuriger, dessen Speisenangebot über den durch das NÖ Buschenschankgesetz und § 149 Z 7 GewO 1973 gesteckten Rahmen hinausgeht,

unmittelbarer Teil eines Weinbaubetriebes oder ein eigenständiger Gewerbebetrieb ist, unter anderem ausgeführt:

3.1.2.1. Buschenschank ist grundsätzlich Teil des (Haupt)Betriebes

Ertragsteuerlich ist ein Buschenschank kein land- und forstwirtschaftlicher Nebenbetrieb, sondern unmittelbarer Bestandteil des land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetriebes.

Der Weinbuschenschank stellt eine besondere Vermarktungsform des selbsterzeugten Weines im Rahmen des Weinbaubetriebs dar und ist nach der Verkehrsauffassung ein unmittelbarer Bestandteil dieses Betriebes. Wird ein Weinbuschenschank betrieben, der als unselbständiger Bestandteil des landwirtschaftlichen Hauptbetriebes anzusehen ist, sind die Einnahmen daraus ebenfalls den Einnahmen aus dem Weinbaubetrieb hinzuzurechnen. Auf Grund der engen Verbindung zählen dazu grundsätzlich auch die Einnahmen aus dem Buschenschankbuffet (vgl. Wanke in Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke [Hrsg], MSA EStG 9. EL § 17 Anm. 124 ff).

Diese Verkehrsauffassung geht auf die ursprünglich gebräuchliche Form des Buschenschanks, der den Weinbauern dazu diente, den selbst erzeugten Wein zu verkaufen, zurück; "ob die mittlerweile eingetretene Entwicklung des Buschenschanks hin zu gastronomischen Betrieben, die ein reichhaltiges Speisen- und Getränkeangebot, nur eingeschränkt durch einzelne gewerberechtliche Auflagen, aufweisen, zu einer geänderten Verkehrsauffassung geführt hat", hat der VwGH (VwGH 16. 9. 2003, 99/14/0228), dahin gestellt gelassen.

Kein unmittelbarer Bestandteil des Hauptbetriebes, sondern ein eigenständiger Gewerbebetrieb liegt hingegen ertragsteuerlich vor, wenn innerhalb des Buschenschanks (einschließlich einem diesen zuzurechnendem Buffet) über die Zukaufsgrenze hinausgehend überwiegend zugekaufte Speisen und Getränke veräußert werden (VwGH 10. 6. 1987, 86/13/0065).

Bei einem Buschenschankbuffet handelt es sich um eine nur in Verbindung mit einer bestimmten Buschenschank vorkommende Einrichtung, bei der die Gäste Esswaren, die sie in Räumen der Buschenschank verzehren wollen, erhalten können (VwGH 2. 3. 1963, 357/61). Das Buschenschankbuffet ist üblicherweise auf Selbstbedienung durch die Buschenschankgäste ausgerichtet und weist in der Regel keine eigenen Verabreichungsplätze auf, weil die Gäste die beim Buschenschankbuffet erworbenen Produkte zu ihrem Buschenschanktisch mitnehmen und dort verzehren (vgl. Gruber/Paliego-Barfuß, GewO7 § 2 Anm. 231).

Besteht keine eigene Buffettheke zur Selbstabholung, sondern werden alle Speisen - wie die Getränke - an den Tisch serviert, wie in anderen Bezirken Niederösterreichs üblich, steht dies der Annahme eines bäuerlichen Buschenschanks nicht entgegen, wenn sich das Speisenangebot in den hierfür vorgesehenen Grenzen hält. Allerdings ist in dieser Fallkonstellation jedenfalls ein einheitlicher Buschenschankbetrieb einschließlich des Speiseangebots gegeben und kommt eine sonst mögliche Trennung in Ausschank und Buffet nicht in Betracht.

3.1.2.2. Speisenangebot im Buschenschank

Während im 18. Jahrhundert das Speiseangebot im Buschenschank (Ausschank unter "Aussteckung des gewöhnlichen Stangenzeigers") auf Brot, Käse und Rettich - ebenso wie das Weinangebot - beschränkt war (siehe etwa § 12 Wein- und Kellerschanksordnung in Wien vom 12. 5. 1781, zitiert nach Handbuch aller unter der Regierung des Kaisers Joseph des II. für die K. K. Erbländer ergangenen Verordnungen und Gesetze, 1780 bis 1784, Band I Seiten 149 ff.), kam es vor allem im 20. Jahrhundert zu Ausweitungen der diesbezüglichen Rechte der Winzer, die jedoch stets einen geringeren Umfang aufwiesen als die Rechte der Gastgewerbetreibenden.

Als im Buschenschank (und damit als in der Landwirtschaft) veräußert gelten nach herrschender Auffassung nur jene Speisen und Getränke, die auf Grund des "Buschenschankprivilegs" (nunmehr § 2 Abs. 9 GewO 1994, LandesbuschenschankG) in dessen Grenzen angeboten werden. Das "Buschenschankprivileg" umfasst nur landesbuschenschanktypische kalte Speisen und bestimmte, für bäuerliche Betriebe typische Mehlspeisen (VfGH 4. 10. 2003, G 9/02, G 35/02, G 36/02 zu NÖ BuschenschankG). An Buschenschankbesucher veräußerte Waren, die üblicherweise auch außerhalb der Buschenschankzeiten verkauft werden und die nicht zum Konsum vor Ort bestimmt sind (z. B. Flaschenweinverkauf über die Gasse), gelten nicht als im Buschenschank veräußert (vgl. Wanke in Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke [Hrsg], MSA EStG 9. EL § 17 Anm 126).

Darüber hinaus ist die Verabreichung - warmer und kalter - Buschenschankspeisen im Rahmen des § 143 Z 7 GewO 1994 a. F., der über jenen des "Buschenschankprivilegs" hinausgeht, aber auf das Vorliegen eines bäuerlichen Buschenschanks abstellt, für die Einstufung als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft unschädlich (vgl. § 40 Z 1 lit c BewG 1955 sowie Wanke in Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke [Hrsg], MSA EStG 9. EL § 17 Anm 128; Jilch, Die Besteuerung pauschalierter Land- und Forstwirte³, Wien-Graz 2007, 105; Jilch, Die 100 wichtigsten Steuerfragen von Land- und Forstwirten, St. Pölten 2005, 45; a. M. Enengel in Trauner/Wakounig [Hrsg.], Handbuch der Land- und Forstwirtschaft, Wien 2010, 455).

3.1.2.3. Buschenschank darf weder Zukaufsgrenzen überschreiten noch ein gewerbliches Speisenangebot haben

Wird einerseits die Zukaufsgrenze des § 30 Abs 9 und 10 BewG 1955 von 25% des Wertes zugekaufter Erzeugnisse - bezogen auf die gesamten Einnahmen aus dem Betriebszweig Weinbau (Einnahmen aus Weinverkauf und Buschenschank) - nicht nachhaltig überschritten und werden andererseits die Vorschriften des § 2 Abs. 9 und § 111 Abs. 1 Z 5 GewO 1994 i. d. g. F. bzw § 143 Z 7 GewO 1994 i. d. F. vor BGBl. I Nr. 111/2002 sowie der jeweiligen LandesbuschenschankG eingehalten, liegen nach Verwaltungspraxis (EStR 2000 Rz 4233) und der vorstehend angeführten Lehre Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft vor. Weinbaubetriebe dürfen gemäß § 30 Abs. 9 BewG 1955 außerdem - auch über die 25%-Grenze hinaus, aber unter Anrechnung auf die 25%-

Grenze für alle Zukäufe insgesamt - nicht mehr als 2.000 kg Weintrauben oder 1.500 l Wein pro ha weinbaulich genutzter Fläche zukaufen. Werden beispielsweise 1.000 kg Weintrauben zugekauft, dürfen höchstens 750 l Wein zugekauft werden. Außerdem dürfen die gesamten zugekauften Erzeugnisse (z. B. Wein, Würste) wertmäßig nicht mehr als 25% der gesamten Einnahmen aus dem Weinbaubetrieb (einschließlich Buschenschank) betragen.

3.1.2.3.1. Landesrechtsvorschriften

§ 11 NÖ BuschenschankG, NÖ LGBl. 7045-0, lautet (zu den landesrechtlichen Regelungen in den anderen Bundesländern siehe Gruber/Pallege-Barfuß, GewO7 § 2 Anm. 229):

"§ 11. Bei der Ausübung des Buschenschankes ist der Ausschank von Mineralwasser, Sodawasser sowie von höchstens zwei Sorten eines alkoholfreien, kohlesäurehaltigen Erfrischungsgetränkes zulässig. Weiters ist die Verabreichung von kalten Speisen mit Ausnahme von Süßwaren gestattet. An Mehlspeisen dürfen jedoch Grammel- und Schmergebäck, Bauern- und Schmerkrapfen, Prügelkrapfen, Pofesen sowie nach typischen bäuerlichen Rezepten hergestellte Obstkuchen aus eigener Erzeugung verabreicht bzw. verkauft werden."

3.1.2.3.2. Gewerberechtsvorschriften

§ 2 GewO 1994 lautet auszugsweise:

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

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

...

5. den Buschenschank (Abs. 9);

...

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

1. die Hervorbringung und Gewinnung pflanzlicher Erzeugnisse mit Hilfe der Naturkräfte, einschließlich des Wein- und Obstbaues, des Gartenbaues und der Baumschulen; hinsichtlich des Weinbaues ferner der Zukauf von höchstens 1.500 l aus dem EWR stammenden Wein oder 2.000 kg aus dem EWR stammenden Trauben pro Hektar bewirtschafteter Betriebsfläche und Kalenderjahr; im Bundesland Steiermark der Zukauf von höchstens 3.000 kg Trauben pro Hektar bewirtschafteter Betriebsfläche und Kalenderjahr, die insgesamt aus demselben Weinbaugebiet (§ 25 Abs. 3 des Weingesetzes 1985) stammen, in dem der Betrieb gelegen ist; hinsichtlich aller Betriebszweige mit Ausnahme des Weinbaues ferner der Zukauf von aus dem EWR stammenden Erzeugnissen des jeweiligen Betriebszweiges, wenn deren

Einkaufswert nicht mehr als 25 vH des Verkaufswertes aller Erzeugnisse des jeweiligen Betriebszweiges beträgt;

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

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

3. Jagd und Fischerei. ...

...

(9) Unter Buschenschank im Sinne dieses Bundesgesetzes (Abs. 1 Z 5) ist der buschenschankmäßige Ausschank von Wein und Obstwein, von Trauben- und Obstmost und von Trauben- und Obstsaft sowie von selbstgebrannten geistigen Getränken durch Besitzer von Wein- und Obstgärten, soweit es sich um deren eigene Erzeugnisse handelt, zu verstehen; im Rahmen des Buschenschankes ist auch die Verabreichung von kalten Speisen und der Ausschank von Mineralwasser und kohlensäurehaltigen Getränken zulässig, jedoch nur unter der Voraussetzung, daß diese Tätigkeiten dem Herkommen im betreffenden Bundesland in Buschenschanken entsprechen. Die Verabreichung von warmen Speisen auf Grund dieser Ausnahmebestimmung ist nicht zulässig. Die Buschenschankbetreiber haben den § 114 einzuhalten.

..."

§ 111 GewO 1994 lautet auszugsweise:

"§ 111. (1) Einer Gewerbeberechtigung für das Gastgewerbe (§ 94 Z 26) bedarf es für

1. die Beherbergung von Gästen;

2. die Verabreichung von Speisen jeder Art und den Ausschank von Getränken.

(2) Keiner Gewerbeberechtigung für das Gastgewerbe bedarf es für

...

5. die Verabreichung von Speisen und den Ausschank von Getränken nach Maßgabe des § 143 Z 7 der Gewerbeordnung 1994 in der Fassung vor dem In-Kraft-Treten der Novelle BGBl. I Nr. 111/2002, wenn die Verabreichung von Speisen und der Ausschank von Getränken im Zusammenhang mit der Ausübung des Buschenschankes (§ 2 Abs. 9) nach Maßgabe landesgesetzlicher Vorschriften erfolgt;

..."

Die Zugangsvoraussetzungen für die Ausübung des Gastgewerbes sind in der Verordnung des Bundesministers für Wirtschaft und Arbeit über die Zugangsvoraussetzungen für das Gastgewerbe BGBl. II Nr. 51/2003 geregelt.

§ 143 Z 7 GewO 1994 i. d. F. vor der Novelle BGBl. I Nr. 111/2002 lautete:

"7. die Verabreichung von gebratenen, gegrillten oder gesottenen Würsten, gebratenem oder gegrilltem Fleisch (ausgenommen Innereien) von Rindern und Schweinen,

gegrilltem Geflügel und Fisch, Pommes frites, Fleisch und Wurstsalaten, Fleisch und Wurstmayonnaisesalaten, Brotaufstrichen, belegten Brötchen, üblichen kalten Beigaben, wie Essiggemüse, Mayonnaise, Senf, Kren, Brot und Gebäck, in einfacher Art, und von vorverpackt angeliefertem Speiseeis sowie der Ausschank von Milchmischgetränken, anderen nichtalkoholischen kalten Getränken und Flaschenbier, wenn hiebei nicht mehr als acht Verabreichungsplätze (zum Genuss von Speisen oder Getränken bestimmte Plätze) bereitgestellt werden. Die Beschränkung auf die Bereitstellung von nicht mehr als acht Verabreichungsplätzen gilt nicht, wenn die Verabreichung von Speisen und der Ausschank von Getränken in dem in dieser Ziffer festgelegten Umfang im Zusammenhang mit der Ausübung des Buschenschankes (§ 2 Abs. 9) erfolgt;"

3.1.2.3.3. Gewerberechtlicher Berechtigungsumfang

Der Berechtigungsumfang für den Buschenschank ergibt sich aus einer Zusammenschau der Bestimmungen des § 2 Abs. 9 GewO 1994 mit dem Landesbuschenschankrecht (hier: § 11 NÖ BuschenschankG) und - bei Vorliegen des anmeldepflichtigen Gewerbes nach § 111 Abs. 1 Z 5 GewO 1994 - des § 143 Z 7 GewO 1994 i. d. F. vor der Novelle BGBl. I Nr. 111/2002.

So ist etwa im Buschenschank auf Grund des § 2 Abs. 9 GewO 1994 auch die Verabreichung von kalten Speisen in einem über § 143 Z 7 GewO 1994 i. d. F. vor der Novelle BGBl. I Nr. 111/2002 hinausgehenden Umfang (zu der dortigen - mit Ausnahme der beispielsweise aufgezählten "üblichen kalten Beigaben" - taxativen, einer erweiternden Auslegung nicht zugänglichen Aufzählung der Speisen siehe VwGH 10. 9. 1991, 91/04/0060, betreffend Pizzastand) zulässig.

"Hinsichtlich des Ausschankes von Mineralwasser und kohlenensäurehaltigen Getränken und der Verabreichung von kalten Speisen im Rahmen des Buschenschankes durch den Buschenschanker wird - schon mit Rücksicht auf den Schutz der Gastgewerbetreibenden gegen die Konkurrenz - an der Beschränkung auf das Herkommen in Buschenschanken im betreffenden Bundesland festzuhalten sein. Die dem Herkommen im jeweiligen Bundesland entsprechende Verabreichung kalter Speisen und der diesem Herkommen entsprechende Ausschank (z. B. von heimischem Mineralwasser) sind in eigenen landesrechtlichen Buschenschankvorschriften festgehalten. Die Verabreichung etwa warmer Speisen oder der Ausschank anderer als im § 2 Abs. 9 GewO 1994 angeführter Getränke soll nach wie vor an eine entsprechende Gastgewerbekonzession (nunmehr Gastgewerbeberechtigung) gebunden sein, deren Erlangung nicht mehr vom Vorliegen eines Bedarfes abhängen soll" (aus den Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage der GewO 1994, zitiert nach Gruber/Paliegge-Barfuß, GewO 7 § 2 Anm. 229).

Im gegenständlichen Fall geht das Speisen- und Getränkeangebot des Bw. in seinem Heurigen über das für einen Buschenschank typische Ausmaß deutlich hinaus. Es liegt vielmehr ein gewerblicher Heuriger vor, für den der Bw. auch eine "normale"

Gastgewerbekonzession bzw. nunmehr Gewerbeberechtigung i. S. d. § 111 Abs. 1 Z 1 GewO 1994 besitzt.

Auch wenn für den Heurigen keine Gewerbeberechtigung für das reglementierte Gewerbe nach § 111 Abs. 1 Z 1 GewO 1994 vorläge, sondern nur eine Anmeldebescheinigung für das freie Gewerbe nach § 111 Abs. 1 Z 5 leg. cit. oder gar keine Gewerbeberechtigung, und der Steuerpflichtige verstieße mit einem erweiterten Speiseangebot gegen das Gewerberecht, wäre ein - gewerberechtlich unbefugt agierender - gewerblicher Heuriger gegeben.

Dieser gewerberechtliche Berechtigungsumfang prägt die von der Verkehrsauffassung getroffene Unterscheidung zwischen bäuerlichem Buschenschank und gewerblichem Heurigen, wenn auch - mangels gesetzlich geschützter Bezeichnungen - die Grenzen teilweise verschwimmen und die Gewerbebehörden (ebenso wie die Abgabenbehörden) nicht über die Ressourcen verfügen, jedes Lokal ständig zu kontrollieren, und daher geringfügige Überschreitungen des Speisen- und Getränkeangebots in Buschenschanken in der Praxis zumeist tolerieren. Ob (hier nicht gegebene) fallweise geringfügige Überschreitungen der gewerbe- oder landesrechtlichen Grenzen in jedem Fall auch steuerlich zum Vorliegen eines Gewerbebetriebs führen, ist in diesem Verfahren nicht zu beurteilen, da hier eindeutig ein - gewerberechtlicher wie steuerrechtlicher - Gastgewerbebetrieb vorliegt.

Es ist Sache des Gesetzgebers und nicht der Vollziehung, hier - falls für erforderlich erachtet - Änderungen vorzunehmen.

3.1.2.3.4. Steuerliche Einstufung

Entgegen der Ansicht des Bw. kommt es ertragsteuerlich nicht nur darauf an, dass die Zukaufsgrenzen nicht überschritten werden, sondern es muss sich vielmehr nach der Verkehrsauffassung weiterhin um einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb handeln. Dies ist nach herrschender Auffassung nicht der Fall, wenn über die landesrechtlichen Vorschriften und die Vorschriften des § 2 Abs. 9 und § 111 Abs. 1 Z 5 GewO 1994 i. d. g. F. bzw. § 143 Z 7 GewO 1994 a. F. hinausgehend Speisen und Getränke angeboten werden, sodass nach Gewerberecht und Landesrecht nicht mehr ein bäuerlicher Buschenschank vorliegt. Hier geht der - für die Subsumtion unter die Einkunftsart des § 21 EStG 1988 erforderliche - enge Zusammenhang des Heurigen mit der Land- und Forstwirtschaft verloren; der Heurige ist nicht mehr Teil des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes.

§ 21 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 letzter Satz i. V. m. § 30 BewG 1955 regelt lediglich die Frage der ertragsteuerlichen Qualifikation der Einkünfte auch aus zugekauften Erzeugnissen und besagt etwa, dass ein Winzer, der keine Viehhaltung betreibt, in den bewertungsrechtlichen Grenzen Wurst und Käse zukaufen darf, ohne dass die hieraus erzielten Einkünfte ertragsteuerlich den Charakter als land- und forstwirtschaftliche Einkünfte verlieren. Hieraus ist aber nichts für die Frage gewonnen, ob überhaupt - mit oder ohne Zukäufe - auf Grund der Art der betrieblichen Betätigung Einkünfte aus dem Betrieb von Weinbau vorliegen. Nach der Verkehrsauffassung muss erst einmal ein land-

und forstwirtschaftlicher Betrieb i. S. d. § 21 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 erster Satz vorliegen, damit § 21 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 letzter Satz zum Tragen kommen kann.

Im übrigen wird auch im Falle eines - hier nicht gegebenen - Nebenerwerbs nicht schlechthin jede gewerbliche Tätigkeit bei Unterschreiten der in der LuF PauschVO für das Zusammentreffen von Nebenerwerb und Be- und/oder Verarbeitung genannten Grenzen zu einem land- und forstwirtschaftlichen Nebenerwerb, sondern muss darüber hinaus auch ein enger Zusammenhang (Zweckzusammenhang) mit der land- und forstwirtschaftlichen Haupttätigkeit bestehen (vgl. Jilch, Die Besteuerung pauschalierter Land- und Forstwirte, 3. Auflage, 190 ff.; Wanke in Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke [Hrsg], MSA EStG 9. EL § 17 Anm. 104). Dieser Zusammenhang manifestiert sich einerseits in der Verkehrsauffassung und - zumeist, sofern das Steuerrecht nicht ausdrücklich anderes vorsieht (etwa in § 6 Abs. 2 LuF PauschVO 2006 hinsichtlich des "Urlaubs am Bauernhof") - in den gewerberechtlichen Vorschriften, zum anderen aber - jedenfalls seit der Verordnung BGBl. II Nr. 430/1997 auf Grund der jeweiligen land- und forstwirtschaftlichen Pauschalierungsverordnungen - im Unionsrecht, da die Pauschalierungsverordnungen ausdrücklich nur jene in den Betrieben anfallenden Rechtsgeschäfte und Vorgänge pauschal berücksichtigen, "die auch von Art. 25 der Richtlinie des Rates vom 13. Juni 1977, Nr. 77/388/EWG, ABl. Nr. L 145 in der jeweils gültigen Fassung erfasst sind" (UFS 22. 9. 2009, RV/1407-W/07).

Es bleibt einem Landwirt unbenommen, auf geänderte Trends bei den Konsumenten zu reagieren, sein Angebot auszuweiten und einen Gastronomiebetrieb zu unterhalten - allerdings zu denselben gewerberechtlichen, sozialversicherungsrechtlichen und steuerrechtlichen Rahmenbedingungen wie sie für jeden anderen Unternehmer, der eine Gastwirtschaft betreibt, gelten, wobei die Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufzeichnungspflicht bei Lieferungen von Lebensmitteln und Getränken sowie über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes und der Vorsteuerbeträge der nichtbuchführenden Inhaber von Betrieben des Gaststätten- und Beherbergungsgewerbes (Gaststättenpauschalierungs-Verordnung), BGBl. II Nr. 227/1999 auch hier - eigens auf Gaststätten abgestellte - Pauschalierungsmöglichkeiten bietet.

3.1.2.4. Heuriger eigener Gewerbebetrieb

Hinsichtlich des Buschenschanks - oder auch nur hinsichtlich des Buschenschankbuffets - kann allerdings ein eigener - von der Land- und Forstwirtschaft getrennter - Gewerbebetrieb (gewerblicher Heuriger insgesamt oder nur gewerbliches Heurigenbuffet) vorliegen.

3.1.2.4.1. Einheitlicher Gewerbebetrieb Heuriger und Heurigenbuffet

Mangels nach innen und nach außen in Erscheinung tretender Trennung in Buschenschank einerseits und Buschenschankbuffet andererseits liegt im gegenständlichen Fall ein einheitlicher Betrieb "Heuriger" vor (vgl. Wanke in Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke [Hrsg], MSA EStG 9. EL § 17 Anm. 130). Steuerrechtlich ist hier auf die von Lehre und Rechtsprechung entwickelten Kriterien zur Frage

des einheitlichen Betriebes abzustellen (siehe Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke, MSA EStG 2. EL § 4 Anm. 3). Gewerberechtlich kann hinsichtlich des Buffets eine eigene Betriebsanlage (die lediglich die zur Herstellung und zum Verkauf der Buschenschankbuffet-Produkte dienende örtlich gebundene Einrichtung mit den für diese Tätigkeiten erforderlichen Maschinen, Geräten und Ausstattungsgegenständen umfasst, vgl. Gruber/Pallege-Barfuß, GewO7 § 2 Anm. 231) vorliegen.

3.1.2.4.2. Keine Prägung des gesamten betrieblichen Geschehens durch den Heurigen

Ein derartiger Gewerbebetrieb ist ertragsteuerlich grundsätzlich als eigener Betrieb neben dem - weiter als solchen bestehenden - land- und forstwirtschaftlichen Betrieb anzusehen, wenn nicht der Gewerbebetrieb insgesamt das Bild der unternehmerischen Tätigkeit des Steuerpflichtigen prägt und daher die land- und forstwirtschaftliche Betätigung im Gewerbebetrieb aufgeht.

Anders als bei wirtschaftlichen Einheiten (Teilbetrieben) im Allgemeinen, die unter bestimmten Voraussetzungen (siehe etwa Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke, MSA EStG 2. EL § 4 Anm. 3) als ein einziger Betrieb anzusehen sind, genügt bei Betätigungen, die verschiedenen Einkunftsarten zuzuordnen sind, nicht eine wirtschaftliche Nebenordnung, um von einem einheitlichen Betrieb zu sprechen, sondern ist für die Annahme eines einheitlichen Betriebs maßgebend, dass eine dieser Betätigungen deutlich übergeordnet ist und diese die Summe der Betätigungen eindeutig prägt.

Eine derartige Prägung im Sinne eines einheitlichen Gewerbebetriebes ist nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenats jedenfalls nicht anzunehmen, solange mit dem Gewerbebetrieb insgesamt die - prozentuellen und gewichtsmäßigen - Zukaufsgrenzen von 25% des Umsatzes sowie von 2.000 kg Weintrauben oder 1.500 l Wein (§ 30 Abs. 9 BewG 1955) und die allfällige Einnahmengrenze von € 24.200 (§ 6 Abs. 4 LuF PauschVO 2001 bzw. LuF PauschVO 2006) nicht überschritten werden (vgl. § 30 Abs. 10 BewG 1955).

Bemerkt wird, dass die zu einem Mostbuschenschank getroffene Entscheidung des VwGH 8. 7. 2009, 2008/15/0037, zum einen zur Rechtslage vor dem Jahr 1998 (seither enthalten die Pauschalierungsverordnungen eigene ausdrückliche Regelungen für den Buschenschank im Rahmen des Obstbaues: § 6 Abs. 1 i. V. m. § 6 Abs. 5 Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes aus Land- und Forstwirtschaft, BGBl. II Nr. 430/1997; § 6 Abs. 1 Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes aus Land- und Forstwirtschaft [LuF PauschVO 2001], BGBl. II Nr. 54/2001; § 6 Abs. 1 Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes aus Land- und Forstwirtschaft [LuF PauschVO 2006], BGBl. II Nr. 258/2005) ergangen ist und zum anderen der Gerichtshof - zur damaligen Rechtslage - ausdrücklich eine Gleichstellung mit einem - hier aber gegebenem - Weinbuschenschank abgelehnt hat.

3.1.2.4.3. Gastwirtschaft kein land- und forstwirtschaftlicher Nebenbetrieb

Andererseits liegt kein einheitlicher, durch die Landwirtschaft geprägter Betrieb vor, wenn - wie hier - ein auch nur untergeordneter Teil der Betätigung nach der Verkehrsauffassung als nicht mehr mit der Land- und Forstwirtschaft in Zusammenhang stehender Gewerbebetrieb anzusehen ist.

Der Unabhängige Finanzsenat teilt nicht die Auffassung von Doralt, EStG 9, § 21 Tz. 81, wonach in Ausnahmefällen auch eine Gastwirtschaft Nebenbetrieb einer Land- und Forstwirtschaft sein könnte. Wie oben ausgeführt, stellt nicht schlechthin jede untergeordnete gewerbliche Betätigung eines Land- und Forstwirts einen - den steuerlichen Vorschriften für die Land- und Forstwirtschaft unterliegenden - Nebenbetrieb (bzw. Nebenerwerb bzw. - hier - Hauptbetriebsteil) dar, sondern nur eine solche, bei der nach der Verkehrsauffassung im Rahmen des Gewerberechts wie des Unionsrechts eine typische Verbindung mit der Land- und Forstwirtschaft besteht.

3.1.2.5. Einerseits gewerblicher Einzelunternehmer, andererseits Land- und Forstwirt

Der Bauer, der nebenbei einen Gewerbebetrieb unterhält, der nicht der gesamten betrieblichen Tätigkeit sein Gepräge gibt, bleibt hinsichtlich der land- und forstwirtschaftlichen Betätigung weiterhin ertragsteuerlich wie umsatzsteuerlich Landwirt. Die land- und forstwirtschaftlichen Einkünfte bzw. Umsätze können daher weiterhin - bei Zutreffen der sonstigen Voraussetzungen - nach der LuF PauschVO bzw. nach § 22 UStG 1994 pauschaliert ermittelt werden.

Das Finanzamt hat richtigerweise daher nur den Heurigen als gewerblichen Betrieb angesehen und hinsichtlich des Weinbaus die Eigenschaft des Bw. als Landwirt nicht in Frage gestellt.

3.1.2.6. Exkurs: Mitunternehmerschaft

Zur Klarstellung ist zu betonen, dass die vorstehenden Ausführungen auf Winzer zutreffen, die ihre Land- und Forstwirtschaft und ihren Heurigen jeweils als Einzelunternehmer betreiben. Wird hingegen die Land- und Forstwirtschaft und der Heurige von ein- und derselben Mitunternehmerschaft (etwa einer Gesellschaft nach bürgerlichem Recht zwischen Ehegatten oder Eltern und Kindern) betrieben, sind die steuerlichen Besonderheiten von Mitunternehmerschaften zu beachten.

Gemäß § 21 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 zählen zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft die Gewinnanteile der Gesellschafter von Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind. "Voraussetzung ist jedoch, daß die Tätigkeit der Gesellschaft ausschließlich als land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit anzusehen ist."

Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erzielen Gesellschafter einer Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft) somit nur dann, wenn die Gesellschaft ausschließlich land- und forstwirtschaftlich tätig ist.

Geht eine an sich gewerbliche Tätigkeit über den Bereich des land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetriebes bzw. Nebenerwerbes nicht hinaus, bleibt die Mitunternehmerschaft weiter Land- und Forstwirtschaft (VwGH 16. 3. 1979, 2979/76, 960, 961/77). Ansonsten führt die geringste gewerbliche Tätigkeit zu Einkünften aus Gewerbebetrieb (vgl. Wanke in Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke [Hrsg], MSA EStG 9. EL § 21 Anm. 150).

Im Gegensatz zum Einzelunternehmer kann eine Mitunternehmerschaft nach herrschender Auffassung nicht gleichzeitig über verschiedene Betriebe, sondern für den Bereich der Gewinnermittlung stets nur über einen einzigen Betrieb verfügen und damit auch nur Einkünfte aus einer einzigen Einkunftsart haben (EStR 2000 Rz 5832; i. d. S. auch VwGH 12. 6. 1991, 89/13/0180; Quantschnigg/Schuch, EStHB, § 23 Tz. 21; Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke, MSA EStG 4. EL § 23 Anm. 148; a. M. - aber nur hinsichtlich des einzigen Betriebs, nicht jedoch hinsichtlich der einzigen Einkunftsart - Doralt/Kauba, EStG10, § 23 Tz. 205, Bergmann, ÖStZ 2008/700, 360; Jakom/Baldauf, EStG, 2010, § 23 Rz. 126).

Anders als die Tätigkeiten einer natürlichen Person können die Tätigkeiten einer Mitunternehmerschaft stets nur einheitlich beurteilt werden. Verschiedene voneinander abgrenzbare Tätigkeiten, die bei einer natürlichen Person steuerlich jeweils getrennt beurteilt werden, stellen bei der Mitunternehmerschaft auf Grund des § 2 Abs. 4 EStG 1988 dann, wenn eine dieser abgrenzbaren Tätigkeiten gewerblich ist, eine einheitliche gewerbliche Betätigung dar (Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke, MSA EStG 4. EL § 23 Anm. 148).

Eine an sich gewerbliche Tätigkeit verliert aber den gewerblichen Charakter, wenn sie in einem untrennbaren Zusammenhang mit einer - im Sinne der obigen Ausführungen - im Vordergrund stehenden land- und forstwirtschaftlichen oder freiberuflichen Tätigkeit steht; die Tätigkeit ist dann einheitlich als land- und forstwirtschaftlich oder freiberuflich zu qualifizieren (Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke, MSA EStG 4. EL § 23 Anm. 148).

Geht ein von einer Mitunternehmerschaft betriebener Heuriger über den bäuerlichen Buschenschank hinaus, liegt ein einheitlicher Gewerbebetrieb nicht nur des Weinausschanks mit dem Buffet, sondern auch hinsichtlich des Weinbaus durch die Mitunternehmerschaft vor; die Mitunternehmerschaft erzielt mit ihrer gesamten betrieblichen Betätigung Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 23 Z 2 EStG 1988.

Der Gewinn der Mitunternehmerschaft ist für somit ihren gesamten Betätigungsbereich - sofern nicht die Voraussetzungen nach § 5 EStG 1988 gegeben sind - nach § 4 Abs. 1 oder nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 zu ermitteln, die Anwendung des § 17 EStG 1988 in Bezug auf die LuF PauschVO kommt diesfalls - auch nicht für den Bereich der Land- und Forstwirtschaft, sollte man diesen als eigenen Betrieb ansehen - in Betracht.

3.1.3.1. Umsatzsteuerrecht folgt grundsätzlich Einkommensteuerrecht

Nach § 22 UStG 1994 (siehe dazu unten) ist als land- und forstwirtschaftlicher Betrieb "ein Betrieb anzusehen, dessen Hauptzweck auf die Land- und Forstwirtschaft gerichtet ist. Als

Landwirtschaft gelten insbesondere der Acker-, Garten-, Gemüse-, Obst- und Weinbau, die Wiesen- und Weidewirtschaft einschließlich der Wanderschäfferei, die Fischzucht einschließlich der Teichwirtschaft und die Binnenfischerei, die Imkerei sowie Tierzucht- und Tierhaltungsbetriebe im Sinne des § 30 des Bewertungsgesetzes 1955." "Zum land- und forstwirtschaftlichen Betrieb gehören auch die Nebenbetriebe, die dem land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb zu dienen bestimmt sind."

Umsatzsteuerrechtlich erfolgt die Auslegung des Begriffes Land- und Forstwirtschaft, obwohl zwischen Umsatzsteuerrecht und Einkommensteuer- bzw. Bewertungsrecht keine Bindungswirkung besteht, im Regelfall i. S. d. Einkommensteuer- bzw. Bewertungsgesetzes (vgl. Hinterleitner in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig [Hrsg], UStG-Kommentar 1.07 § 22 Rz. 25, unter Hinweis auf VwGH 15. 12. 1992, 92/14/0189; Ruppe, UStG3, § 22 Tz. 19).

Der Unabhängige Finanzsenat kam in seiner Berufungsentscheidung in rechtlicher Hinsicht zusammengefasst zum Schluss, dass der Heurigenbetrieb des dortigen Bw umsatzsteuerrechtlich nicht als Teil des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs des dortigen Bw angesehen werden könne, der Heurigenbetrieb daher nicht unter die land- und forstwirtschaftliche Pauschalierung falle, und dass umsatzsteuerbare Leistungen zwischen den einzelnen Betrieben eines eine Einheit bildenden Unternehmens schon begrifflich ausgeschlossen sind.

Vorsteuern, die ausschließlich den pauschalierten land- und forstwirtschaftlichen Betrieb betreffen, seien zur Gänze vom Abzug im regelbesteuerten Bereich ausgeschlossen. Allerdings seien entgegen der Auffassung des Finanzamtes Vorsteuern, die ausschließlich mit den regelbesteuerten und nicht gemäß § 12 Abs. 3 UStG 1994 vom Vorsteuerabzug ausschließenden Umsätzen zusammenhängen, voll abziehbar; Vorsteuern, die teilweise den land- und forstwirtschaftlichen Umsätzen und teilweise den nach den allgemeinen Vorschriften zu besteuernenden Umsätzen zuzurechnen seien, seien entsprechend der vorgesehenen bzw. tatsächlichen Verwendung aufzuteilen.

Da sich die Aufwendungen für die Weinproduktion für die Landwirtschaft und jene für die Weinproduktion für den Gewerbebetrieb im gegenständlichen Fall nicht trennen ließen, seien die auf die Weinproduktion samt anteiliger Vermarktung für den Gewerbebetrieb entfallenden Vorsteuern zu schätzen.

Der Höhe nach hat der Unabhängige Finanzsenat - mit detaillierterer Begründung - die auf den im Heurigen verkauften Wein entfallende Vorsteuer in Anlehnung an § 22 UStG 1994 mit 10% des Teilwerts der Einlage des eigenproduzierten Weins in den Heurigen gemäß § 184 BAO geschätzt.

Amtsbeschwerde

Während der Bw im Verfahren RV/0290-W/06 die Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenats unanfechtbar blieb, erhob das Finanzamt Amtsbeschwerde an den Verwaltungsgerichtshof.

Es seien Vorsteuerbeträge, die im Zusammenhang mit der Urproduktion eines land- und forstwirtschaftlichen Weinbaubetriebs stünden, im Gewerbebetrieb desselben Unternehmers als abzugsfähig anerkannt worden, obwohl die Lieferungen von Wein an den gewerblichen Heurigenbetrieb als "nicht steuerbare Innenumsätze" zu qualifizieren seien, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen würden. Weiters sei die pauschale Schätzung des Vorsteuerabzugs mit 10% des Einlagewerts des im Weinbaubetrieb produzierten Weins rechtswidrig, da eine - dem § 22 Abs. 1 UStG 1994 vergleichbare - pauschale Vorsteuerschätzung für der umsatzsteuerlichen Regelbesteuerung unterliegende Betriebe gesetzlich nicht vorgesehen sei.

Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes

Mit Erkenntnis VwGH 25. 2. 2015, 2010/13/0189, beim Bundesfinanzgericht eingelangt am 3. 4. 2015, hat der Verwaltungsgerichtshof die Rechtsansicht des Unabhängigen Finanzsenats, dem Bw (der mitbeteiligten Partei vor dem VwGH) stünde für den im Heurigen verkauften eigenproduzierten Wein Vorsteuer dem Grunde nach zu, bestätigt, allerdings die vom Unabhängigen Finanzsenat vorgenommene Schätzung der Vorsteuer der Höhe nach als zu ungenau angesehen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat hierzu unter anderem ausgeführt:

Nach § 2 Abs. 1 UStG 1994 ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit eines Unternehmers (Grundsatz der Unternehmenseinheit). Ein Unternehmer kann stets nur ein Unternehmen haben, auch wenn die Tätigkeiten einkommensteuerrechtlich verschiedene Betriebe bilden oder verschiedenen Einkunftsarten zuzuordnen sind (vgl. Ruppe/Achatz, UStG⁴, § 2 Tz 122).

Aus dem Grundsatz der Unternehmenseinheit folgt, dass zwischen den einzelnen Betrieben eines Unternehmers keine steuerbaren Umsätze bewirkt werden können. Werden Leistungen zwischen den einzelnen Unternehmensteilen eines Unternehmers ausgetauscht, liegen nicht steuerbare Innenumsätze vor, für die keine zum Vorsteuerabzug berechtigenden Rechnungen im Sinne des § 11 leg. cit. gelegt werden können (vgl. das hg. Erkenntnis vom 30. März 1987, 85/15/0215, VwSlg. 6205/F, sowie Mayr/Ungericht, UStG⁴ § 22 Anm. 6, Ruppe/Achatz, UStG⁴, § 2 Tz 125, § 22 Tz 41). Daran ändert auch die Norm des § 22 Abs. 5 UStG 1994 nichts, wonach der land- und

forstwirtschaftliche Betrieb als gesondert geführter Betrieb im Sinne des § 12 Abs. 7 UStG 1994 zu behandeln ist, wenn neben den pauschalierten land- und forstwirtschaftlichen Umsätzen auch andere Umsätze erzielt werden. Diese Regelung betrifft nämlich nicht Innenumsätze, sondern nur die Aufteilung der Vorsteuerbeträge aus Leistungen, die von anderen Unternehmern erbracht werden (vgl. das hg. Erkenntnis vom 24. Mai 1993, 92/15/0009, sowie zur insoweit vergleichbaren deutschen Rechtslage die Urteile des BFH vom 25. Juni 1987, V R 121186, BStBl. II 1988, 150, und vom 13. November 2013, XI R 2111, UR 2014, 357).

Nach § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 idF BGBl. 663/1994 kann ein Unternehmer die von einem anderen Unternehmer in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen. Diese Vorschrift beruht auf Art. 17 Abs. 2 Buchst. a der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG, ABI. L 145, S. 1 (6. EG-Richtlinie), wonach der Steuerpflichtige, soweit er Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet, befugt ist, die im Inland geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert oder erbracht werden, abzuziehen.

§ 22 UStG 1994 enthält eine Vereinfachungsregelung für die Besteuerung von land- und forstwirtschaftlichen Umsätzen. Danach wird bei nichtbuchführungspflichtigen Unternehmern, die Umsätze im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes ausführen, die Steuer für diese Umsätze mit 10% bzw. 12% festgesetzt. Die diesen Umsätzen zuzurechnenden Vorsteuerbeträge werden in gleicher Höhe festgesetzt (§ 22 Abs. 1 UStG 1994).

Die unionsrechtliche Grundlage dieser Regelung findet sich in Art. 25 der 6. EG-Richtlinie, der einen Pauschalausgleich, somit eine pauschale Vorsteuervergütung erlaubt. Danach können die Mitgliedstaaten für landwirtschaftliche Erzeuger als Ausgleich für die Mehrwertsteuerbelastung, die auf den von ihnen bezogenen Gegenständen und Dienstleistungen lastet, einen Pauschalausgleich vorsehen, wenn sie bestimmte landwirtschaftliche Erzeugnisse liefern oder bestimmte landwirtschaftliche Dienstleistungen erbringen. Die Anwendung der gemeinsamen Pauschalregelung für landwirtschaftliche Erzeuger schließt jeden weiteren Vorsteuerabzug aus (Art. 25 Abs. 5 Unterabs. 2 der 6. EG-Richtlinie). Die Regelung des Art. 25 der 6. EG-Richtlinie erfasst nur die Lieferung bestimmter landwirtschaftlicher Erzeugnisse und die Erbringung bestimmter landwirtschaftlicher Dienstleistungen. Die sonstigen Umsätze der Pauschallandwirte unterliegen der allgemeinen Regelung der 6. EG-Richtlinie (vgl. die Urteile des EuGH vom 15. Juli 2004, C-321/02, Harbs, Rn. 31 und 36, und vom 26. Mai 2005, C-43/04, Sundern, Rn. 20 f). Der Ausschluss des Vorsteuerabzugs nach Art. 25 Abs. 5 der 6. EG-Richtlinie ist daher umsatzbezogen und nicht betriebsbezogen auszulegen (vgl. das Urteil des BFH vom 13. November 2013, XI R 2/11, UR 2014, 357 sowie Klenk in Sölch/Ringleb, UStG, § 24 Rz 170, Tehler in Reiß/Kraeusel/Langer, Umsatzsteuergesetz, § 24 Rz 119 f).

§ 22 Abs. 1 UStG 1994, der von den im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs "ausgeführten Umsätzen" spricht, ist unionsrechtskonform dahingehend zu interpretieren, dass (nur) in Bezug auf die der Durchschnittssatzbesteuerung unterliegenden Umsätze ein weiterer Vorsteuerabzug im Sinne des § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 nicht in Betracht kommt. Diese umsatz- und nicht betriebsbezogene Sichtweise wird auch dem unionsrechtlichen Neutralitätsprinzip gerecht, wonach das gemeinsame Mehrwertsteuersystem die Neutralität hinsichtlich der steuerlichen Belastung aller wirtschaftlichen Tätigkeiten unabhängig von ihrem Zweck und ihrem Ergebnis gewährleisten soll, sofern diese Tätigkeiten selbst der Mehrwertsteuer unterliegen (vgl. das Urteil des EuGH vom 21. Februar 2006, C-255/02, Halifax u.a., Rn 78, sowie Klenk, Landwirtschaftlicher Betrieb und Gewerbebetrieb des Pauschallandwirts, UR 2009, 79 [82]).

Führt ein Unternehmer neben einem der Regelbesteuerung unterliegenden gewerblichen Betrieb einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb, für den er die Pauschalierungsregelung des § 22 UStG 1994 in Anspruch nimmt, hat er die von ihm bezogenen Eingangsleistungen ganz oder teilweise einem der beiden Unternehmensteile zuzuordnen und damit die Vorsteuerbeträge in die nach § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 abziehbaren und in die bereits im Rahmen der Vorsteuerpauschalierung berücksichtigten aufzuteilen. Entgegen dem Vorbringen in der Amtsbeschwerde kann es dabei aber nicht darauf ankommen, in welchem Unternehmensteil die Verwendung der bezogenen Eingangsleistungen zunächst erfolgt. Vielmehr ist darauf abzustellen, ob der Unternehmer die bezogenen Eingangsleistungen für der Durchschnittssatzbesteuerung nach § 22 UStG 1994 oder der Regelbesteuerung unterliegende Umsätze verwendet. Der Unternehmer hat die Leistungsbezüge den nach § 22 UStG 1994 versteuerten Umsätzen oder den der Regelbesteuerung unterworfenen Umsätzen zuzurechnen (vgl. nochmals das Urteil des BFH vom 13. November 2013, XI R 2/11, UR 2014, 357 sowie Kienk in Sölch/Ringleb, UStG, § 24 Rz 170, Tehler in Reiß/Kraeusel/Langer, Umsatzsteuergesetz, § 24 Rz 119 f).

Die mitbeteiligte Partei hat einen Teil des im land- und forstwirtschaftlichen Betrieb produzierten Weins im Rahmen ihres gewerblichen Heurigenbetriebs steuerpflichtig veräußert. Sie hat insoweit keine gemäß § 22 Abs. 1 UStG 1994 der Durchschnittssatzbesteuerung unterliegenden Umsätze ausgeführt, sodass ihr nach den allgemeinen Grundsätzen ein (anteiliger) Vorsteuerabzug für jene Eingangsleistungen zusteht, die für die Ausführung jener Umsätze verwendet werden, die der Regelbesteuerung unterliegen.

Soweit sich die Amtsbeschwerde gegen den Vorsteuerabzug dem Grunde nach richtet, kommt ihr damit kein Erfolg zu.

Berechtigt ist die Amtsbeschwerde aber insoweit, als sie sich gegen die von der belangten Behörde zur Ermittlung des Vorsteuerabzugs herangezogene Schätzungsmethode wendet.

Da sich der Vorsteuerabzug nach der allgemeinen Regelung des § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 bestimmt, sind grundsätzlich nur solche Steuerbeträge abzugsfähig, die der mitbeteiligten Partei von anderen Unternehmern für die bezogenen Eingangsleistungen gesondert in Rechnung (§ 11 UStG 1994) gestellt worden sind.

Zwar kommt nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes auch eine Schätzung der abzugsfähigen Vorsteuern in Betracht. Voraussetzung dafür ist aber, dass es als erwiesen angenommen werden kann, dass dem Unternehmer entsprechende Vorsteuern im Sinne des § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 in Verbindung mit § 11 UStG 1994 in Rechnung gestellt worden sind (vgl. die Erkenntnisse vom 24. Mai 1993, 92/15/0009, mwN, und vom 20. Juni 1995, 91/13/0063).

Wie die Amtsbeschwerde zu Recht ausführt, fehlt es der von der belangten Behörde herangezogenen Schätzungsmethode, die sich an der Regelung des § 22 UStG 1994 orientiert und einen pauschalen Vorsteuerabzug in Höhe von 10% des Einlagewerts des im Weinbaubetrieb produzierten Weins gewährt, an einer gesetzlichen Grundlage. Vielmehr hätte sich der Vorsteuerabzug an den von der mitbeteiligten Partei im Veranlagungszeitraum für die Produktion des im Heurigenbetrieb ausgeschenkten Weins tatsächlich bezogenen Vorleistungen orientieren müssen. Es wäre daher Aufgabe der belangten Behörde gewesen, zu prüfen, inwieweit zum Vorsteuerabzug berechtigende Rechnungen vorlagen oder die Ausstellung solcher Rechnungen an den Unternehmer zumindest als erwiesen angenommen werden konnte, um anhand dieses Ergebnisses die den regelbesteuerten Umsätzen zuzurechnenden Vorsteuern zu ermitteln bzw. diese zu schätzen.

Da die belangte Behörde insoweit die Rechtslage verkannt hat, war der angefochtene Bescheid nach § 42 Abs. 1 Z 2 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

Gewerblicher Heuriger

Das Bundesfinanzgericht folgt der in der Berufungsentscheidung UFS 5. 10. 2010, RV/0290-W/06 vorgenommenen rechtlichen Beurteilung eines hinsichtlich seines Speisenangebots die Grenzen eines bäuerlichen Buschenschanks überschreitenden Heurigen als eigenständigen Gewerbebetrieb, dessen Umsätze nicht der umsatzsteuerlichen land- und forstwirtschaftlichen Pauschalierung, sondern der umsatzsteuerlichen Regelbesteuerung zu unterziehen sind. Der hier zu beurteilende Sachverhalt unterscheidet sich diesbezüglich nicht von jenem, der der Berufungsentscheidung UFS 5. 10. 2010, RV/0290-W/06 zugrunde lag. Die ertragsteuerliche Beurteilung ist nicht (mehr) verfahrensgegenständlich.

Vorsteuerabzug steht dem Grunde nach zu

Das Bundesfinanzgericht folgt auch der in der Berufungsentscheidung UFS 5. 10. 2010, RV/0290-W/06 vorgenommenen und vom VwGH in seinem Erkenntnis VwGH 25. 2. 2015, 2010/13/0189 bestätigten Rechtsauffassung, dass im Fall eines gewerblichen Heurigen eines Winzers dem Winzer der Vorsteuerabzug für alle Eingangsleistungen, die für die Ausführung jener Umsätze verwendet werden, die der Regelbesteuerung unterliegen, dem Grunde nach zusteht.

Vorsteuerabzug der Höhe nach offen

Das Finanzamt hat für den Heurigenbetrieb zwar Vorsteuern anerkannt, aber ersichtlich keine Vorsteuern, die in Zusammenhang mit der Herstellung des im Heurigen vertriebenen Weines angefallen sind.

Diese Vorsteuern sind zu ermitteln.

Der Verwaltungsgerichtshof ist in seinem Erkenntnis nicht der vom Unabhängigen Finanzsenat angewandten pauschalen Schätzungsmethode an Hand des Teilwerts des in den Heurigenbetrieb aus der Land- und Forstwirtschaft eingelegten Weins gefolgt.

Nach der Rechtsauffassung des Gerichtshofes ist vielmehr zu prüfen, inwieweit diesbezüglich zum Vorsteuerabzug berechtigende Rechnungen vorlagen oder die Ausstellung solcher Rechnungen an den Unternehmer zumindest als erwiesen angenommen werden kann, um anhand dieses Ergebnisses die den regelbesteuerten Umsätzen zuzurechnenden Vorsteuern zu ermitteln bzw. diese zu schätzen.

Das Finanzamt hat das Unternehmen des Bf zwar einer Außenprüfung unterzogen, hierbei aber - soweit ersichtlich - keine Vorsteuern für den im Heurigen vertriebenen eigenproduzierten Wein anerkannt und auch keine diesbezüglichen Überprüfungen vorgenommen.

Zurückverweisung an die belangte Behörde

§ 278 BAO lautet:

§ 278. (1) Ist die Bescheidbeschwerde mit Beschluss des Verwaltungsgerichtes

a) weder als unzulässig oder nicht rechtzeitig eingebracht zurückzuweisen (§ 260) noch

b) als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2, § 86a Abs. 1) oder als gegenstandlos (§ 256 Abs. 3, § 261) zu erklären,

so kann das Verwaltungsgericht mit Beschluss die Beschwerde durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Beschwerdeverentscheidungen unter

Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Eine solche Aufhebung ist unzulässig, wenn die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes durch das Verwaltungsgericht selbst im Interesse der Raschheit gelegen oder mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden ist.

(2) Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat.

(3) Im weiteren Verfahren sind die Abgabenbehörden an die für die Aufhebung maßgebliche, im aufhebenden Beschluss dargelegte Rechtsanschauung gebunden. Dies gilt auch dann, wenn der Beschluss einen kürzeren Zeitraum als der spätere Bescheid umfasst.

Dem Bundesfinanzgericht fehlt es zu einer Entscheidung in der Sache an Entscheidungsgrundlagen.

Hierfür bedarf es umfangreicherer Prüfungshandlungen, zweckmäßigerweise im Rahmen einer Nachschau oder Außenprüfung.

Die Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde gemäß § 278 BAO ist daher zweckmäßiger (und im Interesse eines raschen Abschlusses dieses bereits fast neun Jahre dauernden Verfahrens geboten) als ein auf § 269 Abs. 2 BAO gestützter Ermittlungsauftrag, dessen Ergebnisse von den Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens nicht unmittelbar umgesetzt werden könnten, sondern es hierfür erst - nach Wahrung des Parteiengehörs (§§ 2a, 183 BAO) einer Entscheidung des Gerichts (§ 279 BAO) oder eines aufwendigen Verfahrens nach § 300 BAO bedürfte.

Revisionsnichtzulassung

Gegen diesen Beschluss ist gemäß Art. 133 Abs. 9 B-VG i. V. m. § 25a VwGG eine Revision nicht zulässig, da es sich um keine Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung handelt. Die Rechtsfragen sind vielmehr in der dem Beschluss zugrundeliegenden Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes gelöst.

Wien, am 7. April 2015