



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der A. X. und B. X. als Erben nach C. X., Wien, vertreten durch ZZ, Steuerberater, Wien, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 8/16/17 betreffend Umsatzsteuer für den Zeitraum 1996 bis 2000 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Die Bw. (A. X. und B. X. als Erben nach C. X.) betrieb in den berufsgegenständlichen Jahren 1996 bis 2000 eine Friedhofsgärtnerei.

Im bisherigen Verfahren (betreffend auch die Jahre 1994 und 1995) bestand unterschiedliche Auffassung darüber, ob es sich beim Betrieb der Bw. um einen einheitlichen Gewerbebetrieb, oder um einen land- und forstwirtschaftlichen Gartenbaubetrieb handle.

Die Bw. verweist in ihren Eingaben and das Finanzamt darauf, dass die Einkommensteuer betreffend, die Gewinnermittlung im Rahmen von Durchschnittssätzen in der Land- und Forstwirtschaft zu ermitteln wäre (Berufung vom 29. April 1998).

Aus der für die Abgrenzung vom Gewerbebetrieb maßgeblichen Bestimmung des Bewertungsgesetzes (§ 30 Abs. 9 bis 11) ergebe sich, dass ein Gewerbebetrieb nur dann vorliege, wenn der Einkaufswert der zugekauften fremden Erzeugnisse mehr als 25 % des Umsatzes des Gesamtbetriebes betrage.

Aus den Einkommensteuerrichtlinien ergebe sich, dass für die Einstufung der Tätigkeit eines Friedhofsgärtners, der selbstbezogene Pflanzen verwendet, maßgeblich sei, ob seine landwirtschaftliche Tätigkeit (Pflanzenzucht), oder seine gewerbliche Tätigkeit (Gräberschmückung und Gräberbetreuung) als Haupttätigkeit anzusehen sei.

Als relevante Unternehmenskennzahlen werden vom steuerlichen Vertreter bekannt gegeben, dass der Umsatz der Friedhofsarbeiten jährlich rund S 500.000,-- betrage.

Die Bw. betreue am Friedhof rund 500 Gräber, wobei rund 300 dieser Gräber „bis zu dreimal“ im Jahr mit selbstgezogenen Blumen im geschmückt werden. Bei einem Durchschnittspreis von S 1.875,-- je Grab, beläuft sich der Umsatz aus selbstgezogenen Blumen der Grabschmückung bereits auf rund S 625.000,--.

Diese Gräber betreffend werden jährlich selbst erzeugter Dünger und Komposterde mit einem Umsatzwert von rund S 66.000 pro Jahr aufgebracht.

Die Position „Grabgrünbepflanzung“ erwirtschaftete jährlich einen Pflanzenumsatz von rund S 35.000,--.

Der Eigenerzeugnisumsatz alleine auf dem Friedhof könne daher mit rund S 726.000,-- angegeben werden.

Gesamt betrachtet kann damit davon ausgegangen werden, dass die hauptsächliche Tätigkeit der Bw. im landwirtschaftlichen Bereich angesiedelt wäre.

Einen zusätzlich zur Friedhofsbetreuung zu berücksichtigenden Umsatz, der die Bedeutung und das Ausmaß der selbst erzeugten Pflanzen zeige, würden die im land- und forstwirtschaftlichen Detailgeschäft verkauften Blumen, Dünger, und Komposterde und immergrünen Pflanzen im Ausmaß von rund S 700.000,-- darstellen.

Zusätzlich würden im Verkaufsgeschäft auch selbstgezogene Schnittblumen aus den eigenen Glashäusern verkauft werden.

Im Rahmen des Gärtnerbetriebes angepflanzte Blaufichten, Fichten, Tannen, Tujen, Zedern, Latschen, Wacholder, Stechpalmen, buch und diverse Staudenpflanzen, Gestecke und Buketts, welche im gärtnerischen Betrieb fabriziert und ebenfalls verkauft werden betreffen ebenfalls den landwirtschaftlichen Bereich.

Der Handelswareneinkauf betrage demgegenüber rund S 120.000,-- und spiele damit eine „völlig untergeordnete Rolle“.

Die Erlöse aus nebenbetrieblichen Tätigkeiten beinhalteten Kranz- und Blumenbinderei, wobei diese im Wesentlichen auch aus Eigenprodukten bestehen.

Insoweit sei bereits aus diesen Zahlen erkennbar, dass ein eindeutiges Überwiegen des gärtnerischen Betriebes gegenüber einer gewerblichen Tätigkeit vorliege.

Tatsache sei, dass der Betrieb des B. X. seit Bestehen als pauschalierter Gärtnerbetrieb geführt worden sei. C. X. habe im Rahmen der Gesamtrechtsnachfolge diesen Betrieb

übernommen. Der Betrieb sei seit Jahrzehnten als pauschalierter Betrieb ohne Verpflichtung zur Führung von Büchern geführt worden.

In der Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid des Jahres 1997 wird diese Berufung begründend auf den Berufungsschriftsatz vom 29. April 1998 (die Jahre 1994 und 1995 betreffend) hingewiesen. In diesem Verfahren hat die Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland die Umsatzsteuer der Jahre 1994 bis 1998 betreffend, an das Finanzamt nachfolgend wiedergegebene Anweisung zur Erlassung einer Berufungsvorentscheidung erlassen, welche den die Berufung abweisenden Bescheid im Wesentlichen wie folgt begründet.

Da der Betrieb der Bw. nicht zur Führung von Büchern verpflichtet war, es daher keine verlässlichen Grundlagen für die Bemessung der Umsatzsteuer gebe, seien die Umsätze der Bw. mittels Schätzung zu bestimmen.

Weiters wurde ausgeführt:

*„Umsatzsteuer für 1994: Es wird vorab festgestellt, dass Ihr Betrieb im Jahr 1994 einen Jahresumsatz erzielte, der den Betrag von S 5,000.000 nicht erreicht. Wird davon ausgegangen, dass Ihr Betrieb damals Umsätze im Sinn des § 22 Abs. 1 UStG bzw. Einkünfte gem. § 21 EStG erwirtschaftete, so ist auch zu befinden, dass jener Einheitswert, der für Ihren Betrieb am 1. Jänner 1994 galt, klar unter S 2,000.000 lag. Es ist sohin gem. § 125 BAO festzustellen, dass Ihr Betrieb im Jahr 1994 zur Führung von Büchern nicht verpflichtet war. Damit erfüllte Ihr Betrieb schon eine der Bedingungen, um die Umsätze, die er im Jahr 1994 erzielte, zur Gänze gem. § 22 Abs. 1 UStG zu versteuern. Dafür, dass ein Jahresumsatz ge. Dieser Bestimmung im UStG behandelt werden kann, spricht auch, wenn die Summe des Wertes der Waren, den der Betrieb das ganze Wirtschaftsjahr hindurch deshalb zukaufen muss, da er die so zugekauften Waren selbst nicht herstellt (Wert des Zukaufes 1994), ein Viertel dieses Jahresumsatzes, der, bestünde er für sich allein, gem. § 22 Abs. 1 UStG zu besteuern wäre, nicht erricht (siehe dazu Kranich, Siegl, Waba, Kommentar zur Mehrwertsteuer, Anm. 40 zu § 22). Auch diese Bedingung ist hier erfüllt, Ihr Betrieb hat nun im Jahr 1994 Umsätze aus dem Verkauf von Pflanzen erzielt. Sie bringen vor, dass ein Teil dieser Verkäufe an Personen erfolgte, welche die so erworbenen Pflanzen an andere Personen weiterverkauften. Jene Umsätze, die Ihr Betrieb im Jahr 1994 speziell aus diesen Verkäufen erzielte, werden im Folgenden kurz Umsätze aus Verkauf von Pflanzen an Wiederverkäufer 1994 genannt. Den Gewinn aus der letztgenannten Gruppe von Verkäufen ermittelte Ihr Betrieb gem. § 3 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen, BGBl. Nr. 54/1990 über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes von gärtnerischen Betrieben (VO). Danach wird dieser Gewinn nach Schillingwerten berechnet, die mit der Größe der Fläche zu vervielfachen sind, in der Ihr Betrieb Pflanzen selbst zog. Um das letztgenannte*

*Verhältnis zwischen Jahresumsatz, der, bestünde er für sich allein, gem. § 22 Abs. 1 UStG erzielte, nicht aufzeichnete. Das FA konnte deshalb schon jene Besteuerungsgrundlagen, die den Abgabenbescheiden, welche Sie anfechten, zugrunde liegen, nur durch Schätzung gem. § 184 Abs. 1 BAO ermitteln. Den Einwänden in der Berufung, die in diesem Vorgehen eine Verletzung Ihrer Rechte sehen, ist auch zu entgegnen, dass das FA Grundlagen für die Abgabenerhebung auch dann durch Schätzung ermitteln darf, wenn dem Abgabepflichtigen an den Aufzeichnungsmängeln, welche die Erhebung von Besteuerungsgrundlagen durch diese Methode bedingen, ein Verschulden nicht trifft (Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar letzter Absatz von Tz. 6 zu § 184). Ziel der Schätzung ist vielmehr, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen. Die Schätzung darf daher nicht den Charakter einer Strafbesteuerung haben (Ritz, a.a.O., erster Absatz von Tz. 3 zu § 184). Als Basis für die Schätzung des Jahresumsatzes gem. dem UStG, den Ihr Betrieb im Jahr 1994 erwirtschaftete, bietet sich deshalb § 2 Abs. 1 der VO an. Danach betragen jene Betriebsausgaben, welche je Jahr mit dem Betrieb einer landwirtschaftlichen Gärtnerei verbunden sind, 70 v. H. seiner Betriebseinnahmen inklusive Umsatzsteuer. Das lässt den Schluss zu, dass der Gewinn, den Ihr Betrieb im Jahr 1994 erzielte, 30 v. H. dieser Summe von Betriebseinnahmen ausmacht. Schon vorhin wurde gesagt, dass auch der Wert des Zukaufes 1994 festzustellen ist. Ihr Betrieb war im Jahr 1994 zur Führung von Büchern nicht verpflichtet. Es ist sohin auch hier wieder davon auszugehen, dass Ihr Betrieb Aufzeichnungen über den Wert des Zukaufes 1994 nicht führte. Deshalb kann auch er nur durch Schätzung gem. § 184 Abs. 1 BAO ermittelt werden. Am 3 Juni 1997 gaben Sie nun dem FA die Höhe vom Wert des Zukaufes im Jahr 1995 schriftlich bekannt. Daraus wurde der Wert des Zukaufes 1994 abgeleitet. Die Berechnung des Verhältnisses zwischen diesem Wert und dem Teil des Jahresumsatzes 1994 Ihres Betriebes, der, bestünde er für sich allein, gem. § 22 Abs. 1 UStG zu besteuern wäre, führte nun zu einem Ergebnis, das den Schluss zulässt, dass der Wert des Zukaufes 1994 der Höhe nach ein Viertel dieses Jahresumsatzes nicht erreichte. Auf Grund der Verkehrsauffassung ist davon auszugehen, dass im Jahr 1994 vorab beim Verkauf von Pflanzen an Wiederverkäufer in Ihrem Betrieb im überwiegenden Maß Pflanzen veräußert wurden, die Ihr Betrieb auch selbst aufzog, dieser betriebliche Vorgang des Verkaufes auch am Ort des Aufziehens der veräußerten Pflanzen erfolgte.*

*Der Inhalt der Akten lässt den Schluss zu, dass Ihr Betrieb im Jahre 1994 aber nicht nur an sogenannte Wiederverkäufer sondern auch an Personen Pflanzen verkaufte, die dieses Wirtschaftsgut anders verwerteten. Es wurden auch Kränze veräußert. Auf Grund der Verkehrsauffassung ist ferner davon auszugehen, dass im Jahr 1994 auch jene Verkäufe, welche die beiden letzten Sätze beschreiben, unter den gleichen Bedingungen, wie die Veräußerung von Pflanzen an Wiederverkäufer, erfolgten. Nach dieser Auffassung war sohin*

zu befinden, dass vorab dann, wenn Ihr Betrieb im Jahr 1994 nur Umsätze aus Geschäften, die bisher beschrieben wurden, erwirtschaftet hätte, diese Umsätze zur Gänze gem. § 22 Abs. 1 UStG zu besteuern wären. Auf Grund der Verkehrsauffassung war nämlich ferner festzustellen, dass der Inhalt dieser Geschäfte für das Betreiben einer landwirtschaftlichen Gärtnerei wesentlich und typisch sind. Gem. dieser Auffassung war aber auch zu befinden, dass Ihr Betrieb im Jahr 1994 seinen Kunden die Leistungen Gestaltung ihrer Gärten und Schmückung ihrer Gräber anbot. Aus diesen Leistungen erzielte Ihr Betrieb im Jahr 1994 den Teil seines Jahresumsatzes, der bisher noch nicht besprochen wurde.

Auf Grund der Verkehrsauffassung ist zu befinden, dass die Gestaltung eines Gartens ein eigenes Wirtschaftsgut schafft. Es kann von seinem Wesen her mit dem Wirtschaftsgut Pflanze nicht mehr verglichen werden. Das gleiche gilt für die Erzeugung von Grabschmuck aus Pflanzen. Auch dann, wenn für diese beiden Tätigkeiten Pflanzen verwendet werden, die der Anbieter der beiden letztgenannten Leistungen selbst zieht, nicht übersehen werden darf, dass diese Leistungen naturgemäß immer außerhalb des Ortes erbracht werden, an dem die Pflanzen, welche zur Erbringung der letztgenannten Leistungen nötig sind, gezogen werden (z. B. ist davon auszugehen, dass die Schmückung von Gräbern stets auf Friedhöfen erfolgt). Deshalb muss befunden werden, dass jene Umsätze, die Ihr Betrieb im Jahr 1994 für die Gestaltung von Gärten oder Erzeugung von Grabschmuck aus Pflanzen erzielte, grundsätzlich nicht mehr als aus landwirtschaftlichen Tätigkeit gem. § 22 Abs. 1 UStG erwirtschaftet zu behandeln sind. Eine andere Betrachtung ist nur dann geboten, wenn der Kunde jene Pflanzen, die für die Gestaltung seines Gartens oder den Schmuck seines Familiengrabes verwendet werden sollen, selbst aussucht. Dabei darf aber jener Betrieb, welcher (die) Gestaltung seines Gartens oder den Schmuck seines Familiengrabes übernimmt, dazu die Pflege des Gartens oder dieses Grabes nicht dazu übernehmen. Nur in dem Fall ist nämlich davon auszugehen, dass der Kunde von diesem Betrieb in erster Linie Pflanzen erwerben will, wobei das Erbringen der Leistung Gestaltung eines Gartens oder Erzeugung von Grabschmuck durch den letztgenannten Betrieb in dem Konnex in den Hintergrund tritt. Lediglich dann, wenn ein solches Geschäft abgeschlossen wird, wird daraus ein Umsatz gem. § 22 Abs. 1 UStG. auch noch dann erzielt, wenn jene Pflanzen, welche für die Erfüllung dieses Geschäftes nötig sind, am Ort ihrer Aufzucht aus der Erde ausgegraben und an einem anderen Ort in Erde wieder eingepflanzt werden (VwGH vom 17. November 1966, Zl. 795/66)“. Den Akten fehlt nun jeder Hinweis darauf, dass im Jahr 1994 in Ihrem Betrieb auch nur einmal ein Geschäft dieser Art abgeschlossen wurde. Es kommt nun im Wirtschaftsleben immer wieder vor, dass auch Betriebe, welche eine landwirtschaftliche Gärtnerei betreiben, daneben ihren Kunden auch die Gestaltung ihrer Gärten oder das Schmücken ihrer Familiengräber anbieten, wobei diese Betriebe zumindest auch Pflanzen verwenden, die sie selbst ziehen.

Landwirtschaftliche Gärtnereien, die sich so verhalten, können deshalb sinngemäß durchaus mit einem Weinbaubetrieb verglichen werden, der daneben Wein, der in diesem Weinbaubetrieb hergestellt wird, verkauft. In dem Fall stellt das landwirtschaftliche Unternehmen Weinbau und der Gewerbebetrieb Weinhandel ein einheitliches Unternehmen gem. dem UStG dar. Das bisher Gesagte lässt den Schluss zu, dass auch alle Tätigkeiten, die Ihr Betrieb im Jahr 1994 ausübte, wirtschaftlich gesehen, einander bedingen und ergänzen. Es kann sohin davon ausgegangen werden, dass auch alle diese Tätigkeiten vorab im Jahr 1994 durch ein einheitliches Unternehmen in dem Sinn geleistet wurden. Dafür, dass das in diesem Jahr auf Ihren Betrieb auch real zutraf, spricht ferner der Berufungsantrag. Begehren Sie darin doch, dass der ganze Umsatz, den Ihr Betrieb im Jahr 1994 erzielte, gem. § 22 Abs. 1 UStG besteuert wird. Ihr ganzer Betrieb stellte also damals ein einheitliches Unternehmen gem. dem UStG dar, der zum Teil Umsätze erzielte, die bestünden sie alleine, unzweifelhaft gem. § 22 Abs. 1 UStG zu besteuern wären. Bestände der andere Teil dieses Jahresumsatzes für sich alleine, müsste er aber zur Gänze nur nach den anderen Vorschriften des UStG versteuert werden. Wegen dieses Sachverhaltes kann aber der gesamte Umsatz, den Ihr Betrieb im ganzen Jahr 1994 erzielte, nur gem. einer der beiden Möglichkeiten, die zuletzt dargelegt wurden, versteuert werden. Eine Besteuerung dieses Jahrumsatzes einheitlich gem. § 22 Abs. 1 UStG kann deshalb nur dann erfolgen, wenn hier davon auszugehen ist, dass im Jahr 1994 in Ihrem Betrieb der wirtschaftliche Schwerpunkt auf dem Betreiben einer landwirtschaftlichen Gärtnerei lag. Davon ist hier nur dann auszugehen, wenn der Großteil des Jahresumsatzes, für sich allein betrachtet, gem. § 22 Abs. 1 UStG zu behandeln ist, (Steuersatz 10 %), (VwGH vom 6. November 1968, Zl. 51/67)....“.

Umsatzsteuer für 1997: Sie brachten in einer Anlage zu Ihrer Einkommensteuererklärung für 1997 vor, dass 67 v. H. der Personalkosten, die Ihrem Betrieb im Jahr 1997 erwuchsen, auf jene Arbeiten in Ihrem Betrieb in diesem Jahr entfielen, die ihrem Inhalt nach, jenem Tätigkeitsbereich Ihres Betriebes zuzuordnen sind, nicht für die Ausübung einer landwirtschaftlichen Gärtnerei sondern vielmehr für jene eines Gartenbaubetriebes oder einer Frieshofsgärtnerei wesentlich und typisch ist. In einer Anlage der Einkommensteuererklärung für 1998 gaben Sie dem FA bekannt, dass dieser Sachverhalt in Ihrem Betrieb auch im Jahr 1998 gegeben war. Das Bestehen des Umstandes, der in den beiden letzten Sätzen dieser Berufungsvorentscheidung betrachtet wurde, haben Sie also wiederholt behauptet. Wegen dieses Sachverhaltes ist davon auszugehen, dass Ihr Vorbringen, dass der Arbeitseinsatz, den Ihr Betrieb sowohl im Jahr 1997 als auch im Jahr 1998 je Jahr leistete, in Höhe von 67 v. H. auf die Erzielung von Entgelten entfiel, die nach dem bisher Gesagten, dann, wenn sie für sich allein bestünden, wegen des Inhaltes der Leistungen wofür sie erwirtschaftet wurden nicht mehr gem. § 22 Abs. 1 UStG zu versteuern sind, eher jene Wirklichkeit, die in diesem Konnex

in diesen beiden Jahren in Ihrem Betrieb gegeben war, wiedergibt, als die Behauptung des Gegenteiles. Dieses Gegenteil brachte Ihr Unternehmen nämlich nur in der Berufung vor. Jene Berechnungen, welche diese Berufungsvorentscheidung in der Folge noch anstellen wird, zeigt nun auf, dass auch die Summe der Umsätze, die Ihr Betrieb im Jahr 1997 aus diesem Tätigkeitsbereich erwirtschaftete, höher war als die Summe des restlichen Umsatzes, den Ihr Betrieb in diesem Jahr erzielte. Wird der gesamte Inhalt der Tätigkeit Ihres Betriebes im Jahr 1997 betrachtet, so ist nach der Verkehrsauffassung wieder zu befinden, dass sämtliche Tätigkeiten, die alle Teilbereiche Ihres Betriebes damals leisteten, einander bedingten und ergänzten. Deshalb ist festzustellen, dass alle Leistungen, die Ihr Betrieb im Jahr 1997 erbrachte, durch ein einheitliches Unternehmen gem. dem Umsatzsteuerrecht geleistet wurden. Auch jene Fassung des UStG, die bei Bemessung der Umsatzsteuer für das Jahr 1997 anzuwenden ist, geht, bezogen auf den Antrag, den die Berufung stellt, davon aus, dass in dem Fall der Umsatz, den Ihr Betrieb im Jahr 1997 erzielte, zur Gänze entweder lediglich gem. § 22 Abs. 1 UStG oder nur nach den anderen Bestimmungen dieses Gesetzes versteuert werden kann. Eine Versteuerung dieses Umsatzes zur Gänze gem. § 22 Abs. 1 UStG ist bei diesem Sachverhalt nur dann möglich, wenn zu befinden ist, dass das wirtschaftliche Schwergewicht der Tätigkeit, die ein einheitliches Unternehmen gem. dem Umsatzsteuerrecht ausübte, auf die Erzielung von Umsätzen gem. § 22 Abs. 1 UStG gerichtet war. Auf Grund des bisher Gesagten kann aber im vorliegenden Fall nur befunden werden, dass Ihr Betrieb vorab im Jahr 1997 sein wirtschaftliches Schwergewicht auf die Erwirtschaftung von Umsätzen richtete, die, für sich allein betrachtet, nicht gem. § 22 Abs. 1 UStG sondern nur gem. den übrigen Bestimmungen des UStG zu versteuern sind. Das bedeutet, dass der gesamte Umsatz, den Ihr Betrieb im Jahr 1997 erwirtschaftete, lediglich so zu besteuern ist. Aus den Gründen, die schon Punkt 1 darlegt, ist festzustellen, dass Ihr Betrieb auch in den Jahren 1997 und 1998 zur Führung von Büchern nicht verpflichtet war. Wie Punkt 1 ferner darlegt, führt das dazu, dass die Besteuerungsgrundlagen auch betreffend Bemessung der Umsatzsteuer für das Jahr 1997 nur geschätzt werden können. Der Inhalt der Berechnungen, welche diese Berufungsvorentscheidung in der Folge noch anstellen wird, lässt den Schluss zu, dass der steuerpflichtige Umsatz, den der angefochtene Umsatzsteuerbescheid ausweist, darin nicht zur Gänze erfasst ist. Bei Schätzung des Vorsteuerabzuges, der Ihnen gem. § 12 UStG vorab für das Jahr 1997 zusteht, wurde davon aufgegangen, dass Ihrem Betrieb in diesem Jahr insgesamt Betriebsausgaben inklusive Umsatzsteuer in Höhe von 70 v. H. der Betriebseinnahmen inklusive Umsatzsteuer, die Ihr Betrieb im Jahr 1997 erwirtschaftete, erwachsen. In diesem Pauschale für Betriebsausgaben ist nur der Aufwand für Gehälter noch nicht berücksichtigt. Auf § 5 Abs. 2 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die

*Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewines aus Landwirtschaft, BGBl. II 430/1997 (wird) verwiesen.*

Es folgen die an obige Ausführungen geknüpften Berechnungen zur Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen der Umsatzsteuer.

Mit 7. März 2003 erhebt die Bw. den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Darin wird der Inhalt der Berufung vom 29. April 1998 zur Begründung des Vorlageantrages herangezogen. Weiters wird ausgeführt, dass die vom Finanzamt durchgeführte Schätzung nicht den Tatsachen entspreche. Die notwendigen Nebentätigkeiten und die notwendigen Zukäufe und Verkäufe nicht selbst gezogener Produkte seien umsatzmäßig und ertragsmäßig „*völlig untergeordnet*“. Da der Betrieb der Bw. bisher als pauschalierter landwirtschaftlicher Betrieb geführt worden sei, sei man immer davon ausgegangen, dass keine Umsatzsteuer zu entrichten wäre, es sei auch während des gesamten Zeitraumes keine Vorsteuer verrechnet worden.

Es werde ausdrücklich darauf hingewiesen, dass *„die Tätigkeit eines Friedhofsgärtners sich danach richtet, ob seine landwirtschaftliche Tätigkeit (Pflanzenzucht) oder seine gewerbliche Tätigkeit (Gräberschmückung und Gräberbetreuung) als Haupttätigkeit anzusehen ist. Im vorliegenden Fall ist es aufgrund der gesamten Organisation, der Ausstattung des Betriebes, der Grünflächen, der Glashäuser und der Freiflächen, eine überwiegende landwirtschaftliche Tätigkeit.*

*Das Vermarkten der selbst gezogenen Blumen über Gräberschmückung und Gräberbetreuung ist eine Nebenleistung, wobei auch bei dieser speziellen Leistung der Wertanteil der selbst gezogenen Blumen und Pflanzen bei weitem überwiegt.*

*Zudem ist die landwirtschaftliche Verkaufsstelle für Verkäufe an Endverbraucher vorhanden, wobei die zugekauften Produkte lediglich Nebenprodukte zu den Hauptprodukten darstellen (z. B. Kerzen, Blumentöpfe, etc.), wobei wiederum beispielsweise Kränze und Buketts mit selbst gezüchteten Produkten erzeugt werden.“*

Im Vorlagebericht des Finanzamtes vom 25. April 2003 die Jahre 1996 bis 1998 betreffend wird darauf hingewiesen, dass eine Entscheidung im Sinne der Berufungsvorentscheidungen 1996 bis 1998 auch über die genannten Jahre hinaus auch für 1999 und 2000 beantragt werde.

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



Gem. § 22 (Abs. 1 UStG: Besteuerung der Umsätze bei land und forstwirtschaftlichen Betrieben) wird bei nichtbuchführungspflichtige Unternehmen, die Umsätze im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes ausführen, die Steuer für diese Umsätze mit 10 % der Bemessungsgrundlage festgesetzt. Die diesen Umsätzen zuzurechnende Vorsteuerbeträge werden jeweils in gleicher Höhe festgesetzt.

Als land- und forstwirtschaftlicher Betrieb ist ein Betrieb anzusehen (Abs. 3), 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 Bewertungsgesetzes 1955.

In Streit geraten ist im vorliegenden Fall die Frage, ob der Betrieb der Bw. in seiner gesamten Betrachtung einen landwirtschaftlichen Betrieb oder einen Gewerbebetrieb darstellt.

Die Bw. vertritt dabei die Auffassung dass die Tätigkeit seines Betriebes eine landwirtschaftliche sei, jedenfalls dass dieser Teil als Haupttätigkeit anzusehen sei.

Demgegenüber vertritt das Finanzamt die Auffassung, dass die Tätigkeit der Bw. als überwiegend nicht landwirtschaftlich zu bezeichnen wäre.

Zu dieser Erkenntnis gelangt das Finanzamt, und in der Anweisung auf Erlassung einer Berufungsvorentscheidung auch die Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland, im Wesentlichen mit dem Hinweis darauf, dass jene Tätigkeiten, welche die Bw. dem landwirtschaftlichen Sektor zugerechnet hatte, in Wahrheit der nicht landwirtschaftlichen zuzurechnen sei.

Es werden von der Behörde die Umsatzteile, welche die „*Gestaltung von Gärten*“ oder die „*Erzeugung von Grabschmuck aus Pflanzen*“ betreffen, als nicht landwirtschaftlicher Teil der Betätigung angesehen, da bei dieser Tätigkeit ein Hauptaugenmerk auf die Grabpflege so lange gegeben ist, als der Kunde sich die Blumen nicht selbst aussucht, und diese am Ort ihrer Aufzucht aus der Erde ausgegraben werden, und an einem anderen Ort in die Erde wieder eingepflanzt werden. Auf die diesbezüglichen Ausführungen in der Anweisung zur Berufungsvorentscheidung der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland wird ergänzend hingewiesen.

Mit Vermerk auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 17. November 1966, Zl. 795/66, welches die Anweisung zur Erlassung einer Berufungsvorentscheidung als Begründung der Argumentation des Bescheides gemacht hat, wurde der Betrieb der Bw. gesamt betrachtet als hauptsächlich nicht landwirtschaftlich betrieben eingestuft.

Die Bw. hat sich in seinem Vorlageantrag lediglich wiederum auf die bereits in der ersten Berufung die Jahre 1994 und 1995 betreffende Argumentation bezogen.

In dieser wurden seitens der Bw. ausgeführt, dass jene Teile der Tätigkeit „*selbstgezogene immergrüne Pflanzen (Grabgrünbepflanzung)*“ einen „*Eigenerzeugnisumsatz alleine am Friedhof von über S 726.000,-*“, bewirkten und als gärtnerische landwirtschaftliche Tätigkeit einzustufen wären. „*Daraus ersehe man, dass die in den Richtlinien geforderte Haupttätigkeit im Rahmen der Land und Forstwirtschaft, Gärtnereibetrieb, vorliegend*“ sei.

Mit Hinweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes Zl. 795/66 vom 17. November 1966 wurde seitens des Finanzamtes und seitens der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland der von der Bw. begehrten Einstufung seines Betriebes als landwirtschaftlichen Betrieb nicht entsprochen. Die diesbezüglichen umfangreichen Erwägungen der Behörde, mit Hinweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes, wurden in der Berufungsvorentscheidung der Bw. dargelegt, die Bw. hat diesbezüglich keinerlei gegenteilige Aussagen oder Einwendungen getätigt, und diese Erwägungen sind auch für den Unabhängigen Finanzsenat als schlüssig zu betrachten.

Schließlich hat die Bw. in der Anlage zur Einkommensteuererklärung für das Jahr 1997 bekannt gegeben, dass siebenundsechzig Prozent der Personalkosten, die dem Betrieb der Bw. in diesem Jahre erwachsen, auf jene Arbeiten im Betrieb der Bw. entfielen, die ihrem Inhalt nach, jenem Tätigkeitsbereich des Betriebes der Bw. zuzuordnen sind, der nicht für die Ausübung einer landwirtschaftlichen Gärtnerei, sondern vielmehr für jene eines Gartenbaubetriebes oder einer Friedhofsgärtnerei wesentlich und typisch sind, angefallen sind. Gleiches trifft auch für das Jahr 1998 zu. Die von der Bw. bekannt gegebene Personalintensität im Ausmaß von 67 v. H. für den nicht landwirtschaftlichen Bereich stellen ein weiteres Indiz dafür dar, dass der Bereich Landwirtschaft im Unternehmen der Bw. einen auch umsatzmäßig untergeordneten Anteil gehabt hatte. Gesamt betrachtet muss daher der Betrieb der Bw. als ein nicht landwirtschaftlicher eingestuft werden. Auf die umfangreiche, vierundzwanzig Seiten umfassende Begründung, welche sich aus der schon aus der Anweisung zur Erlassung einer Berufungsvorentscheidung durch die Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland ergibt, und in Übereinstimmung mit der Ansicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz steht, wird ergänzend nochmals hingewiesen.

Eine „*weitere Rechtswidrigkeit*“ der angefochtenen Bescheide sieht die Bw. darin begründet, dass der Betrieb der Bw. „*seit dem Bestehen als pauschalierter Gärtnereibetrieb geführt wurde*“ und dieser als Ergebnis der Berechnungen des Finanzamtes nunmehr gem. den Bestimmungen des § 125 BAO (Bundesabgabenordnung) zur Führung von Büchern verpflichtet wäre. Eine „*rückwirkende*“ Ermittlung der Umsätze und Vorsteuern werde seitens der Bw. als „*besondere Härte*“ empfunden. Mangels Vorliegens der entsprechenden Aufzeichnungen müsste eine Schätzung (Umsätze, Vorsteuern, Kosten, Ausgaben) durchgeführt werden, dessen Ergebnis die Bw. in diesem Ausmaß als ungerechtfertigt

erachtet.

Diesen Einwendungen in der Berufung der Bw. hat die Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland entgegengehalten (Seite 2 unten der Anweisung auf Erlassung einer Berufungsvorentscheidung), *„dass das Finanzamt Grundlagen für die Abgabenerhebung auch dann durch Schätzung ermitteln darf, wen dem Abgabepflichtigen an den Aufzeichnungsmängeln, welche die Erhebung von Besteuerungsgrundlagen durch diese Methode bedingen, ein Verschulden nicht trifft (Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, letzter Absatz von Tz. 6 zu § 184)“*. Die von Seitens der Behörde in weiterer Folge ermittelten Besteuerungsgrundlagen und deren Berechnungen, Seite sieben bis vierundzwanzig der BVE Anweisung, werden von Seiten der Bw. ihrer Berechnung nach, konkret nicht beanstandet, vielmehr wird die grundsätzliche Berechtigung der Behörde, zur von der Bw. abweichenden Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen bezweifelt. Diesbezüglich hat die Behörde zutreffend festgestellt, dass wenn der Betrieb gem. § 125 BAO zur Führung von Büchern nicht verpflichtet war, damit jene Einnahmen, die er im Kalenderjahr erzielte nicht aufzeichnete, deshalb schon jene Besteuerungsgrundlagen welche zur Ermittlung des Jahresumsatzes gem. dem Umsatzsteuergesetz erforderlich waren im Schätzungswege ermitteln musste.

Der Hinweis der Bw. im Vorlageantrag vom 7. März 2003, dass die *„gesamte Organisation, die Ausstattung des Betriebes, der Grünflächen, der Glashäuser und der Freiflächen“* (Seite 2 unten) für eine überwiegende landwirtschaftliche Tätigkeit sprechen, dass *„die Vermarktung der selbst gezogenen Blumen über Gräberschmückung und Gräberbetreuung“* eine Nebenleistung darstellen geht insoweit ins Leere, als folgt man der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (siehe oben zitiertes Erkenntnis) jener Teil der Umsätze aus den landwirtschaftlich selbst erzeugten Blumen und Pflanzen, welche für die Gräberschmückung und Gräberbetreuung verwendet werden, ihre Realisierung des Umsatzes dort erreichen, wo sie schlussendlich mit dem Kunden verrechnet werden, nämlich im Bereich der Gräberbetreuung, also nicht im landwirtschaftlichen Bereich. Der Auffassung der Bw. dass es sich bei diesen Umsatzteilen um den dem landwirtschaftlichen Bereich zuzurechnende Umsätze gehandelt habe, kann somit nicht gefolgt werden. Aus diesem Grund kann seitens der Abgabenbehörde zweiter Instanz den Ausführungen der den Bescheid erlassenden Behörde, nicht erfolgreich entgegengetreten werden.

Dass eine Schätzung der Besteuerungsgrundlagen gegenüber einer mittels Aufzeichnungen ermittelten exakten Umsatzberechnung in ihrer Genauigkeit unterlegen sein wird, kann nicht darüber hinwegtäuschen, dass jene von der Abgabenbehörde erster Instanz (und der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland) ermittelten Besteuerungsgrundlagen, den vorhandenen Erkenntnissen zufolge, größte Genauigkeit und Richtigkeit für sich gehabt haben. Da die Bw. die Ansicht vertrat, keine Aufzeichnungen führen

zu müssen, konnten die Besteuerungsgrundlagen nur unter Zuhilfenahme der Methode einer Schätzung (auf die Ausführungen der Seiten sieben bis vierundzwanzig der BVE Anweisung wird verwiesen) ermittelt werden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 26. Mai 2010