



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 14. Juli 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Perg vom 6. Juni 2006 betreffend Einkommensteuer für den Zeitraum 2000 bis 2001, Umsatzsteuer für den Zeitraum 2001 bis 2002 und Anspruchszinsen für den Zeitraum 2000 bis 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die nunmehrige Bw. führte bis Ende 2001 eine Champignonzucht als pauschalierte Land- und Forstwirtschaft.

Sie betrieb die Champignonzucht in drei Räumen einer Liegenschaft, die ihr, Herrn MD und der Firma Z (in der Folge Z) gehörte. Die drei Räume umfassen 700 qm. Der überdachte Hof der Liegenschaft wurde von den drei Mitbesitzern gemeinsam benutzt.

Anlässlich einer Betriebsprüfung bei der Firma Z (bei der die nunmehrige Bw. und ihre Verwandten Mitgesellschafter sind) kam hervor, dass das Lieferantenkonto der Bw. bei der Firma Z aus 1999 einen offenen Saldo in Höhe von 634.063,00 S aufwies. Anlässlich einer am 7. März 2006 vor der Abgabenbehörde erster Instanz aufgenommenen Niederschrift mit der nunmehrigen Bw. bezüglich ihrer Geschäftsbeziehungen zur Firma Z gaben sie und ihr steuerlicher Vertreter an, dass der Umsatz der Champignonzucht 1999 und 2000 ca. je 1.000.000,00 S betrug, 2001 war er aufgrund des Auslaufens der Champignonzucht "weniger". Den Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft von 1999 bis 2001 könne sie aufgrund

des Umstandes, dass ein pauschalierter land- und forstwirtschaftlicher Betrieb vorgelegen sei, nicht wissen. Befragt nach dem Geldfluss in dieser Zeit gab sie an, dass "die Geschäfte zunehmend schlechter" gingen und sie deswegen den Betrieb eingestellt habe. Befragt, welche Arbeiten sie für die Firma Z durchführte, ergab sich im Wesentlichen Folgendes: Die Firma Z ist neben der Liegenschaft, in der die Bw. ihre Champignonzucht betrieb, situiert. Für die Champignonzucht war es notwendig, Substrate auszutauschen, was zu einer nicht unbeträchtlichen Verschmutzung des Geländes führte. Aus "hygienischen und gesundheitlichen Gründen" war sie verhalten, dafür zu sorgen, dass die Verschmutzungen ständig beseitigt wurden. Im Übrigen sei sie auch verhalten gewesen, gleichzeitig Verschmutzungen des Kunststoffrecyclingbetriebes Z aus Rücksicht auf ihre Champignonkulturen vom Anbaugebiet fernzuhalten. Sie habe sowohl Substratpaletten für ihre Champignonzucht als auch Kunststoffpaletten der Firma Z in ihrer Liegenschaft gelagert und ein- und ausbefördert. Den Palettenvorrat der Firma Z habe sie deswegen gelagert und verwaltet, da sie "einen Platz hatte" und sie "die Paletten störten".

Aus Rechnungen (unter anderem vom 14. September 2001 "anteilige Kosten für diverse Arbeiten / Reinigung Zufahrt, Vorplatz, Halle betreffend den vereinbarten Preis laut Aufstellung in Höhe von 79.720,00 S" und nachgereichten Aufstellungen, aus denen sich ein Stundensatz in Höhe von 200,00 S ergibt) ist ersichtlich, dass die nunmehrige Bw. die oben angeführten Reinigungsarbeiten für die Firma Z verrichtete. Auf Befragen durch die Abgabenbehörde erster Instanz, weshalb die Firma Z für Reinigungsarbeiten zahlte, die aufgrund der Champignonlieferung und Substratwechsel entstanden, gab die Bw. an, dass sie gleichzeitig auch "von der Firma Z herumliegendes Granulat" beseitigte: Das kam der für die Champignonzucht nötigen Sauberkeit zugute.

Aus einem Anhang zur Rechnung vom 14. September 2001 über 140.248,50 S leitete die Abgabenbehörde erster Instanz ab, dass dies die Verwaltung des Palettenvorrates der Firma Z durch die Bw. betraf, was die Bw. nicht bestritt. Eine schriftliche Vereinbarung darüber gab es nicht.

Zum Zeitpunkt der Besichtigung der Liegenschaft durch die Abgabenbehörde erster Instanz im März 2006 wurde festgestellt, dass die Firma Z mehr Räumlichkeiten nutzt, die im Eigentum der Bw. stehen, als sie dies noch 2001 tat. Auf Befragen führte der steuerliche Vertreter der Bw. aus, dass dafür kein Entgelt verrechnet würde. Das letzte Mal sei 2001 "etwas verrechnet worden für das Aus- und Einlagern der Paletten". Es würde seither deswegen "nichts mehr verrechnet, weil die Bw. seit Ende 2001 oder Anfang 2002 Arbeitnehmerin der Firma Z geworden ist und ein Ein- und Auslagern der Paletten nicht mehr erforderlich war, weil die Champignonzucht Ende 2001 eingestellt wurde".

Anlagevermögen aus der Champignonzucht wie Staplerschaufel, Hubwagen uä. wurde an die Firma Z verkauft.

Zinsenverrechnungen basierten auf offenen Forderungen aus Leistungen der Bw. an die Firma Z in vorangegangen Zeiträumen.

Die Abgabenbehörde erster Instanz hielt der Bw. vor, dass die Einkünfte im Zusammenhang mit Reinigungs- und Lagerarbeiten für die Firma Z als solche aus Gewerbebetrieb zu qualifizieren sind und verlangte die Offenlegung dieser Einkünfte ab 2000 sowie die Zuflüsse des offenen Saldos laut ihres Lieferantenkontos bei der Firma Z aus 1999 in Höhe von 634.063,00 S zu belegen. Weiters wurde ersucht die Umsätze aus der Champignonzucht ab 1999 bis zur Einstellung bekannt zu geben und zu belegen. – Der steuerliche Vertreter der Bw. führte dazu im Wesentlichen aus, dass "aus Sachverhaltsgründen" die Annahme von Einkünften aus Gewerbebetrieb nicht zielführend sei. Eine ordentliche Führung ihrer Champignonzucht war nur gewährleistet, wenn "die Reinhaltung und der freie Zugang zu ihrer Wirkungsstätte sichergestellt" war. Damit seien "diese Tätigkeiten dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb zuzurechnen". Wäre dies nicht geschehen, wären Schadenersatzansprüche entstanden. Die Leistungen seien verhältnismäßig gewesen: Die Bw. habe einen 12- bis 16-Stunden-Tag gehabt, davon habe sie für die beschriebenen Leistungen 1 bis 3 Stunden verwendet.

Die Abgabenbehörde erster Instanz ging in der Folge anlässlich der Erlassung der nunmehr in Berufung gezogenen Bescheide hinsichtlich der von der nunmehrigen Bw. für die Firma Z verrichteten (und von der Firma Z bezahlten) Reinigungs- und Lagerarbeiten nicht von land- und forstwirtschaftlicher Nebentätigkeit aus, sondern qualifizierte sie als solche aus gewerblicher Tätigkeit.

Sie erließ in der Folge Einkommensteuerbescheide für 2000 und 2001. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb betrugen in diesen Jahren 264.000,00 S (2000) und 736.291,00 S (2001); weiters erließ sie Umsatzsteuerbescheide unter Berücksichtigung der Umsätze und Vorsteuern aus diesen Einkünften, es ergab sich eine Zahllast für

2001	56.732,89	S
2002	4.162,27	€

Gesamtbetrag der Entgelte:

2000	300.000,00	S
2001	396.719,17	S

2002	22.869,63	€.
------	-----------	----

Weiters erließ sie Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2000 und 2001 zu Einkommensteuer / 2000 und 2001.

In der Begründung der Einkommensteuerbescheide 2000 und 2001 erklärte die Abgabenbehörde erster Instanz ausführlich, weshalb die beschriebenen Tätigkeiten der nunmehrigen Bw. für die Firma Z keine land- und forstwirtschaftlichen Nebentätigkeiten darstellen; es wurde die dazu ergangene VwGH-Judikatur zitiert und anhand der zu Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft ergangenen VwGH-Judikatur erklärt, weshalb im gegenständlichen Fall land- und forstwirtschaftliche "Neben-" Tätigkeit nicht vorliege. Der Verkauf der Werkstätten- und Maschineneinrichtung aus der Champignonzucht wurde nicht den Einkünften aus Gewerbebetrieb zugeordnet.

In einer rechtzeitig dagegen eingebrachten Berufung wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass die von der Bw. an die Firma Z verrechneten Leistungen anteilige Kosten für die Reinigung von Zufahrt, Vorplatz und Halle darstellen sowie Ein- und Auslagerung von Paletten der Firma Z betreffen.

Unter Verweis auf die Niederschrift vom 7. März 2006 wurde darauf hingewiesen, dass diese Tätigkeiten in ursächlichem Zusammenhang mit der Champignonzucht der Bw. standen: Im selben Arbeitsgang reinigte sie die Flächen sowohl von Verunreinigungen aus der Champignonzucht als auch aus der Kunststoffproduktion (anteilig erfolgte eine Verrechnung an die Firma Z). Die Reinigung stellte zwangsläufig einen Ausfluss der land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit dar, da im Fall der Unterlassung die Champignonzucht eingestellt hätte werden müssen infolge Anfälligkeit der Champignonkulturen gegen Verunreinigung.

Der Sachverhalt hinsichtlich der Ein- und Auslagerung der Paletten war ähnlich: Die Paletten der Firma Z versperrten der Bw. den Zugang zu ihrer Champignonzucht, weshalb sie sie laufend umschichtete. Dabei lagerte sie sie auch in ihren leerstehenden Räumlichkeiten. Die Berufungsausführungen zum Verkauf der Werkstatteneinrichtung u.ä. an die Firma Z werden hier nicht erörtert, da die Berufungsausführungen aufgrund der nicht erfolgten Zuordnung unter die Einkünfte aus Gewerbebetrieb offenkundig irrtümlich erfolgten.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 21 Abs. 1 Z. 1 EStG 1988 sind Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft: Einkünfte aus dem Betrieb von Landwirtschaft, Forstwirtschaft, Weinbau, Gartenbau, Obstbau,

Gemüsebau und aus allen Betrieben, die Pflanzen und Pflanzenteile mit Hilfe der Naturkräfte gewinnen

Gemäß § 23 Z. 1 EStG 1988 sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb Einkünfte aus einer selbständigen, nachhaltigen Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn die Betätigung weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft noch als selbständige Arbeit anzusehen ist.

Gemäß § 10 Abs. 1 UStG 1994 beträgt die Steuer für jeden steuerpflichtigen Umsatz 20 % der Bemessungsgrundlage (§§ 4 und 5).

Gemäß § 205 Abs. 5 BAO sind Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen, nach Gegenüberstellungen, Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruches folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen (Anspruchszinsen).

Was nun die Berufungsausführungen zur zentralen Problematik der Klärung des Vorliegens von Einkünften aus land- und forstwirtschaftlicher Nebentätigkeit oder Einkünften aus Gewerbebetrieb betrifft, ist darauf hinzuweisen, dass in der Berufung nicht auf die in den Bescheidbegründungen herangezogene VwGH-Judikatur eingegangen wurde, d.h. die Bw. sie offenkundig als nicht anwendbar auf den berufungsgegenständlichen Sachverhalt sieht bzw. sie keine Einwendungen dagegen vorbringen kann.

Grundsätzlich ist zum Berufungsinhalt auszuführen, dass eine Tätigkeit, nur weil sie in ihrem Effekt nötig für die landwirtschaftliche Tätigkeit ist, noch nicht schon deshalb zur land- und forstwirtschaftlichen Nebentätigkeit wird. Um zur land- und forstwirtschaftlichen Nebentätigkeit zu werden, ist es erforderlich, gewisse Kriterien zu erfüllen, wie sie u.a. in der in den in Berufung gezogenen Bescheiden angeführten Judikatur des VwGH bzw. der herrschenden Lehre beschrieben sind: Ob eine land- und forstwirtschaftliche Nebentätigkeit vorliegt, ist nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen. Eine land- und forstwirtschaftliche Nebentätigkeit ist eine an sich nicht land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit, die wegen ihres engen Zusammenhangs mit der Haupttätigkeit und wegen ihrer untergeordneten Bedeutung gegenüber dieser Haupttätigkeit nach der Verkehrsauffassung in dieser gleichsam aufgeht, sodass die gesamte Tätigkeit des Land- und Forstwirts als land- und forstwirtschaftlich anzusehen ist (VwGH 21. Juli 1998, 93/14/0134). Die wirtschaftliche Unterordnung muss sowohl hinsichtlich der Zweckbestimmung (die Nebentätigkeit darf keinen eigenständigen Tätigkeitszweck annehmen, sondern muss lediglich als Ausfluss der land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit anzusehen sein) als auch hinsichtlich des wirtschaftlichen

Umfangs vorliegen. Bei Prüfung der Unterordnung stellt das Verhältnis der Umsätze ein taugliches Beurteilungskriterium dar (VwGH 21. Juli 1998, 93/14/0134). Beträgt der Umsatz aus der Nebentätigkeit weniger als 25 % der Gesamtumsätze aus der land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit, kann eine wirtschaftliche Unterordnung angenommen werden (VwGH 16. März 1979, 2979/76); überwiegen die Umsätze aus der Nebentätigkeit, liegt ein selbständiger Gewerbebetrieb vor (VwGH 24. September 1975, 864/75).

Wie nun aus den Angaben der Bw. bzw. ihres steuerlichen Vertreters hervorgeht, habe der Umsatz der Champignonzucht – die sie als pauschalierte Land- und Forstwirtschaft führte – 2000 ca. 1.000.000,00 S betragen, 2001 sei er aufgrund des "Auslaufens" der Champignonzucht "weniger" gewesen.

Die Bw. bestritt nicht die von der Abgabenbehörde erster Instanz festgesetzte Höhe der Einkünfte aus Gewerbebetrieb und auch nicht den Gesamtbetrag der Entgelte daraus, sondern die Qualifizierung dieser Einkünfte als solche aus Gewerbebetrieb, sodass infolge davon auszugehen ist, dass der Gesamtbetrag der Entgelte aus der Tätigkeit für Reinigung und Palettenlagerung und – bewegung unbestritten im Jahr

2000	300.000,00	S
2001	396.719,17	S
2002	22.869,63	€

betrug.

Bezogen auf die von der Bw. bzw. ihrem steuerlichen Vertreter genannten Gesamtumsätze in diesen Jahren (2000 ca. 1.000.000,00 S, 2001 weniger als 1.000.000,00 S; - aufgrund des Einstellens der Champignonzucht 2001 in der Folge ab 2002 keine Umsätze aus land- und forstwirtschaftlicher Tätigkeit mehr, sondern nunmehr Umsätze aus anderen Tätigkeiten, beträgt jedenfalls der Gesamtbetrag der Entgelte 2000 in Höhe von 300.000,00 S und 2001 in Höhe von 396.719,17 S mehr als ein Viertel des Gesamtumsatzes aus der land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit (laut Angaben bis 2000 jährlich ca. 1.000.000,00 S, 2001 aufgrund des Auslaufens der Champignonzucht weniger): Es kann schon allein aus diesem Grund bei Beachtung der oben angeführten VwGH-Judikate von einer wirtschaftlichen Unterordnung nicht mehr gesprochen werden, das heißt die von der Bw. durchgeführten Reinigungsarbeiten und Palettenlagerung und Palettenbewegung kann schon aus dem Grund der mangelnden Verhältnismäßigkeit in den berufungsgegenständlichen Jahren nicht als land- und forstwirtschaftliche Nebentätigkeit qualifiziert werden.

Es braucht aus diesem Grund nicht auf etwaige andere Kriterien der möglichen Qualifizierung als land- und forstwirtschaftliche Nebentätigkeit eingegangen werden, da laut VwGH-Judikatur

das Umsatzverhältnis ein taugliches Beurteilungskriterium darstellt, also bei möglicher Anwendung dieses Kriteriums andere Kriterien nicht mehr zu beachten sind. Es ist jedoch darauf hinzuweisen, dass der VwGH in seinem Erkenntnis vom 18. März 1992, 92/14/0019 ausspricht, dass erforderlich ist, dass die Tätigkeit selbst nicht eigenständig in Erscheinung tritt und auch wirtschaftlich von untergeordneter Bedeutung ist um als land- und forstwirtschaftliche Nebentätigkeit qualifiziert werden zu können: Auch das trifft im berufungsgegenständlichen Fall nicht zu, wenn die Tätigkeit doch so gestaltet ist, dass nach Aufgabe der land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit die Bw. die berufungsgegenständlichen Tätigkeiten für die Firma Z in der Folge als Dienstnehmerin erbrachte, d.h. diese Arbeiten (wie auch aus den Vorjahresumsätzen ersichtlich) doch so umfangreich waren, dass die Aufnahme als Dienstnehmerin wirtschaftlich erforderlich war.

Auch die Berufungsausführungen, wonach die berufungsgegenständliche Tätigkeit eine land- und forstwirtschaftliche Nebentätigkeit sei, weil sie in ihrem Effekt nötig war für die land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit, brachten nichts für die Berufung, da zum Einen diese Argumentation sich nicht deckt mit der Beschreibung der land- und forstwirtschaftlichen Nebentätigkeit laut oben angeführter VwGH-Judikatur und zum Anderen in der Folge jede für eine Einkunftsart nützliche Tätigkeit dieser Einkunftsart zuzurechnen wäre, was nicht den anzuwendenden Normen und der bezüglichen VwGH-Judikatur entspricht: In Konsequenz wäre u.a. jede Reinigungstätigkeit im medizinischen Bereich auch eine medizinische Tätigkeit, da auch dort Hygiene und Reinlichkeit unerlässlich sind zur erfolgreichen Ausübung der medizinischen Arbeit.

Es ist weiters darauf hinzuweisen, dass der land- und forstwirtschaftliche Betrieb der Champignonzucht mit Ende 2001 eingestellt wurde, Umsätze daraus von der Bw. und ihrem steuerlichen Vertreter für 2002 nicht behauptet wurden (es wurde ein Umsatz 2000 in Höhe von ca. 1.000.000,00 S angegeben, weiters 2001 ein geringerer Umsatz aufgrund des "Auslaufens"): Es kann in der Folge schon aufgrund des Nichtvorliegens einer land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit 2002 dazu keine Nebentätigkeit vorgelegen haben, weshalb für 2002 auf diesen Berufungspunkt nicht näher einzugehen ist.

Es ist in der Folge die berufungsgegenständliche Tätigkeit nicht als land- und forstwirtschaftliche Nebentätigkeit sondern als gewerbliche Tätigkeit zu qualifizieren.

Da die im Rahmen der berufungsgegenständlichen Tätigkeit ausgeführten Umsätze somit nicht als Umsätze im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes sondern als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu qualifizieren sind, ist der Steuersatz des § 10 Abs. 1 UStG 1994 auf den berufungsgegenständlichen Sachverhalt anzuwenden.

Da in der Folge Differenzbeträge an Einkommensteuer für die berufungsgegenständlichen Jahre entstanden und eine Änderung sich aufgrund obiger Ausführungen nicht ergab, kann der Berufung auch in diesem Punkt nicht entsprochen werden.

Es war aus den angeführten Gründen spruchgemäß zu entscheiden

Linz, am 9. Jänner 2008