



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., vertreten durch die Schneider Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungs GmbH, 6844 Altsch, Badstraße 23, vom 22. Jänner 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch vom 16. Dezember 2009 betreffend Einkommensteuer und Umsatzsteuer für die Jahre 2002 bis 2007, Festsetzung von Umsatzsteuer für den Kalendermonat September 2009 sowie Festsetzung von Anspruchszinsen entschieden:

1. Die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2002 bis 2006 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

2. Die Berufungen gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2007, Umsatzsteuer für die Jahre 2002 bis 2007, Festsetzung von Umsatzsteuer für den Kalendermonat September 2009 sowie Festsetzung von Anspruchszinsen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber ist Landwirt.

Mit erstmals für das Jahr 2007 abgegebenen Einkommen- und Umsatzsteuererklärungen erklärte er Einnahmen bzw. Umsätze aus neben der Landwirtschaft erbrachten Dienstleistungen. Nachdem eine amtlichen Ermittlung ergab, dass der Berufungswerber jedenfalls bereits ab dem Jahr 2004 neben seiner landwirtschaftlichen Tätigkeit Dienstleistungen an Gewerbetreibende erbracht haben soll, führte das Finanzamt im Jahr 2009 eine Außenprüfung gemäß § 147 BAO im Betrieb des Berufungswerbers durch.

Bei dieser Prüfung wurde u.a. festgestellt, dass der Berufungswerber im Zeitraum zwischen 2002 und 2009 Dienstleistungen wie Winterdienst, Landschaftspflege oder Holzschlägerungen an verschiedene Auftraggeber wie der X., den Y. oder die Z. erbracht und dafür nachfolgende Beträge für Gerätestunden und Arbeitsleistungen verrechnet habe:

Jahr	X.	Y.	Diverse	Z.	Gesamt
2002	32.621,26 €				32.621,26 €
2003	43.822,97 €				43.822,97 €
2004	38.471,50 €	14.149,73 €			52.621,23 €
2005	23.720,27 €	8.748,50 €			32.468,94 €
2006	43.715,91 €	12.688,03 €			56.403,94 €
2007	54.322,65 €	3.996,67 €	4.811,98 €		63.131,30 €
2008	33.981,43 €	7.062,50 €		27.936,53 €	68.980,46 €
1-9/2009	14.578,98 €			22.350,82 €	36.929,79 €

Für die Ermittlung dieser Einnahmen stützte sich der Prüfer auf die im Rahmen von Erhebungsaufträgen von der X., dem Y., der Z. und der Z1 vorgelegten Rechnungen und Rechnungsstatistiken. In den Rechnungsstatistiken, die für die im Rahmen des X. und des Y. erbrachten Leistungen vorliegen, werden einzelne Leistungskomponenten wie *Arbeitskraft, Traktor mit Seilwinde, Motorkettensäge, Forstarbeiter, Holzschlägerung im ländlichen Raum* oder *Kilometergelder* für das ganze Jahr mit den zum Teil nach Stunden, zum Teil pauschal verrechneten Netto- und Bruttopreisen ausgewiesen. Für die an die Z. erbrachten Leistungen liegen Rechnungen vor, mit denen der Berufungswerber die einzelnen Leistungskomponenten wie Arbeitskraft, das eingesetzte Gerät (zB Motorsäge) und die Kilometerentschädigung nach Menge und Stundensatz zuzüglich 12 % Umsatzsteuer abgerechnet hat.

Zu diesen Leistungen führte der Prüfer aus, Leistungsempfänger seien bei den im Rahmen der X. erbrachten Leistungen ausschließlich Nichtlandwirte gewesen. Auch bei den über den Y. erbrachten Leistungen seien größtenteils Körperschaften öffentlichen Rechts wie Gemeinden oder Agrargemeinschaften Leistungsempfänger gewesen, während im Falle der Z. diese selbst die Leistungen empfangen habe.

Diese landwirtschaftlichen Nebentätigkeiten stünden zum landwirtschaftlichen Betrieb nicht im Verhältnis wirtschaftlicher Unterordnung und seien daher nicht den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, sondern jenen aus Gewerbebetrieb zuzuordnen. Die festgestellten

Dienstleistungsentgelte der Jahre 2002 bis 2006 seien im Schätzungswege als Einnahmen anzusetzen, als Betriebsausgaben seien in Anlehnung an die Einkommensteuerrichtlinien 2000, Rz 4201, 50 % der Dienstleistungseinnahmen zu berücksichtigen. Die vom Österreichischen Kuratorium für Landtechnik und Landentwicklung (ÖKL) festgelegten Maschinenselbstkosten könnten nicht als Betriebsausgaben berücksichtigt werden, da der Abzug der ÖKL-Sätze als Betriebsausgaben im Falle von Leistungen an Nichtlandwirte unzulässig sei. Für das Jahr 2007 seien neben den in der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung erklärten Einnahmen zusätzliche Einnahmen in Höhe von 5.352,13 € aus der Alpbewirtschaftung anzusetzen. Umsatzsteuerlich seien die Entgelte für die in Rede stehenden Dienstleistungen nicht nach den Bestimmungen des § 22 UStG 1994, sondern nach den allgemeinen Bestimmungen des Umsatzsteuergesetzes zu versteuern und daher dem Normalsteuersatz zu unterziehen.

Das Finanzamt folgte diesen Feststellungen der Betriebsprüfung und erließ am 16. Dezember 2009 Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2002 bis 2007 (die Bescheide für dieses Jahr im wiederaufgenommenen Verfahren) sowie die Festsetzung von Umsatzsteuer für die Kalendermonate Dezember 2008 und September 2009, in denen es die Dienstleistungsentgelte umsatzsteuerlich dem Normalsteuersatz von 20 % unterzog und einkommensteuerlich, abzüglich einer Betriebsausgabenpauschale von 50%, den Einkünften aus Gewerbebetrieb zurechnete. Ferner setzte es Einkommensteuervorauszahlungen für das Jahr 2010 sowie Anspruchszinsen für die nachgeforderten Einkommensteuern 2004 bis 2007 fest.

Gegen diese Bescheide erhob der Berufungswerber durch seine Steuervertretung Berufung, die wie folgt begründet wurde: Gem. § 22 Abs. 1 UStG 1994 werde die Umsatzsteuer bei nichtbuchführungspflichtigen Land- und Forstwirten mit 10% bzw. 12% der Bemessungsgrundlage festgesetzt; die Vorsteuer werde in gleicher Höhe festgesetzt. Dadurch könne es im Regelfall weder zu einer Umsatzsteuerzahllast noch zu einer Umsatzsteuergutschrift kommen. Nach § 22 Abs. 4 UStG 1994 gehörten zum land- und forstwirtschaftlichen Betrieb auch die Nebenbetriebe, die dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb zu dienen bestimmt seien. Obwohl somit explizit von "Betrieben" die Rede sei, entspreche es der herrschenden Ansicht, dass darunter sowohl land- und forstwirtschaftliche Nebenbetriebe als auch Nebenerwerbe fielen (z.B. Rz 2876 UStR). Eine Definition des Begriffes "land- und forstwirtschaftlicher Nebenerwerb" finde sich in der VO BGBl II 2005/258 über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes aus Land und Forstwirtschaft (LuF PauschalierungsVO). Danach seien als land- und forstwirtschaftlicher Nebenerwerb Nebentätigkeiten zu verstehen, die nach ihrer wirtschaftlichen Zweckbestimmung zum land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb im Verhältnis der

wirtschaftlichen Unterordnung stünden. Nach der Verwaltungspraxis könne dann von einer wirtschaftlichen Unterordnung der Nebentätigkeit ausgegangen werden, wenn die Einnahmen 24.200 € nicht überstiegen und das Ausmaß der land- und forstwirtschaftlichen Grundflächen mehr als 5 Hektar betrage. Auf die angeführte Umsatzgrenze würden Einnahmen aus auf reiner Selbstkostenbasis und ohne Verrechnung der eigenen Arbeitsleistung aufgebauten Dienstleistungen und Vermietungen im Rahmen der zwischenbetrieblichen Zusammenarbeit (bäuerliche Nachbarschaftshilfe) nicht angerechnet. Werde die Umsatzgrenze von € 24.200 € überschritten, so sei die wirtschaftliche Unterordnung vom Steuerpflichtigen nachzuweisen, andernfalls liege hinsichtlich des Nebenerwerbs ein Gewerbebetrieb vor. Das Finanzamt (Betriebsprüfung) vertrete unter Verweis auf die Einkommensteuerrichtlinien die Auffassung, dass eine Verrechnung von linearen Kostensätzen (Maschinenstundensätzen) jedenfalls schädlich und damit auf die 24.200 €-Grenze anzurechnen sei, weil damit über den Maschinenselbstkosten abgerechnet werde. Dieser Auffassung könne auf folgenden Gründen nicht gefolgt werden: Gem. Rz 4206 EStR würden Verrechnungen von Maschinenleistungen, die ohne einen Arbeitskraft-Anteil zu ÖKL-Richtwerten erfolgten, nicht auf die 24.200 €-Umsatzgrenze angerechnet. Bei den ÖKL-Richtwerten handle es sich um Durchschnittswerte, welche von den durchschnittlichen Anschaffungskosten und den durchschnittlichen Auslastungen einer Maschine ausgingen. Dies gehe aus den Erläuterungen zu den jährlich vom österreichischen Kuratorium für Landtechnik und Landentwicklung herausgegebenen ÖKL-Richtwerten (siehe Beilage) eindeutig hervor, wenn es heiße:

"Berechnungsgrundlagen: (..)

Die Selbstkosten wurden unter Berücksichtigung mittlerer Neuwerte vergleichbarer Fabrikate errechnet. Die Neuwerte wurden aktuellen Preislisten entnommen. (...) In Spalte 6 ist der Fixkostenanteil pro Betriebsstunde angegeben. Dieser errechnet sich aus den Jahresfixkosten (Spalte 5), geteilt durch die mittlere Ausnützung der Maschine (Stunden/Jahr, Spalte 3). Die mittlere Ausnützung der Maschinen in Stunden entspricht der praktisch erreichbaren Kampagneleistung. "

Somit stehe eindeutig fest, dass die ÖKL-Richtwerte jeweils von Branchendurchschnittswerten ausgingen, was auch in Anbetracht der angestrebten Ziele unbedingt erforderlich sei, da der Begriff "Selbstkosten" ein äußerst unbestimmter Begriff sei. Eine Verrechnung von Selbstkosten auf Basis individueller Verhältnisse würde aufgrund der unterschiedlichen Berechnungsmöglichkeiten zu wesentlich willkürlicheren Ergebnissen führen als eine Verrechnung nach genormten Richtwerten. Außerdem würde eine solche Verrechnung in der Praxis nicht funktionieren, da die konkrete Auslastung einer Maschine erst im Nachhinein (nach Ende des Kalenderjahres, nach Ende der Saison, nach Verschrottung, etc.) feststehe. Kein Auftraggeber wäre bereit, einen Vertrag abzuschließen, bei welchem der Preis im Vorhinein nicht feststehe, sondern von der zukünftigen Auslastung der für den Auftrag verwendeten Maschinen sowie zahlreicher anderer unbestimmter Faktoren abhängt. Aufgrund

der aufgezeigten Umstände überrasche es nicht, dass eine Verrechnung von Richtwerten, wie sie vom Österreichischen Kuratorium für Landtechnik und Landentwicklung jährlich herausgegeben würden (It. Finanzamt sog. "lineare Kostensätze") nach wie vor in ganz (Rest)Österreich anerkannt werde. Wenn man die Funktionsweise der ÖKL-Richtwerte und ihre steuerliche Bedeutung erkannt habe, überrasche es auch nicht, dass das ÖKL ausdrücklich davor warne, auf Basis von individuell berechneten Werten Leistungen zu verrechnen (*"Individuell berechnete Werte sind keine Richtwerte und werden vom Finanzamt grundsätzlich nicht anerkannt"*).

Daraus ergäben sich folgende Konsequenzen:

- a) die im Rahmen der bäuerlichen Nachbarschaftshilfe (Maschinenring) erbrachten und zu ÖKL-Richtwerten verrechneten Leistungen (ohne eigene Arbeitskraft) seien nicht auf die € 24.200 Umsatzgrenze anzurechnen
- b) die ÖKL-Richtwerte könnten bei Leistungen nach lit. a) gleichzeitig als Betriebsausgaben angesetzt werden.

Nach hA sei die wirtschaftliche Unterordnung von Nebentätigkeiten zum land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb grundsätzlich jeweils im Einzelfall nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu prüfen. Es werde hierfür insbesondere der Umfang der Arbeitszeit und des Kapitaleinsatzes, die Größe des örtlichen Einsatzbereiches und die Höhe der Vergütungen maßgebend sein (*Jilich*, Die Besteuerung pauschalierter Land- und Forstwirte, 3. Auflage, S 220 f). Nach der Rechtsprechung könne die wirtschaftliche Unterordnung aus dem Verhältnis des Gewinnes (Umsatzes) aus der Nebentätigkeit zu jenem aus der Haupttätigkeit und den absoluten Zahlen erschlossen werden (VwGH 19.2.1985, 84/14/0125; VwGH 26.3.1985, 84/14/0151). Wolle man die relative Unterordnung prüfen, werde man den Gewinn (Umsatz) aus der Nebentätigkeit mit dem Gewinn (Umsatz) aus der land- und forstwirtschaftlichen Haupttätigkeit zu vergleichen haben. Beim Vergleich der Einkünfte aus der Nebentätigkeit mit jenen aus der Haupttätigkeit seien letztere nicht nach den Durchschnittssätzen gem. § 17 EStG zu ermitteln, vielmehr seien die wirtschaftlichen Ergebnisse maßgeblich (VwGH 19.2.1985, 84/14/0125). Es sei zutreffend, dass die Zweckbestimmung der im Rahmen der Nebentätigkeiten eingesetzten Wirtschaftsgüter ebenfalls eine Rolle spiele. Allerdings könne eine Verwendung von Wirtschaftsgütern außerhalb der Land- und Forstwirtschaft (*ceteris paribus*) erst dann zu Einkünften aus Gewerbebetrieb führen, wenn die betreffenden Wirtschaftsgüter ausschließlich für nichtlandwirtschaftliche/nichtforstwirtschaftliche Zwecke angeschafft würden (*Jilich*, Die Besteuerung pauschalierter Land- und Forstwirte, 3. Auflage, S 222). Da dies bei sämtlichen im Rahmen der Holzakkoordantentätigkeit verwendeten Gerätschaften nicht der Fall sei, könne mit dem Argument der fehlenden Zweckbestimmung allein das Vorliegen eines Gewerbebetriebes jedenfalls nicht begründet werden. Im

vorliegenden Fall betreibe der Berufungsführer eine umfangreiche Milchwirtschaft und Putenzucht sowie in geringerem Umfang auch eine Forstwirtschaft. Diese Bereiche seien sehr arbeits- und kapitalintensiv. Aufgrund der Anwendung der land- und forstwirtschaftlichen Vollpauschalierung und der deswegen unterbliebenen Aufzeichnungen könnten die erwirtschafteten Ergebnisse leider nicht genau beziffert werden, sie lägen aber sicherlich sowohl vom Umsatz als auch vom Gewinn her über jenen der Nebentätigkeiten. Die Nebentätigkeiten würden nur als "Lückenfüller" ausgeübt, um die für die Land- und Forstwirtschaft angeschafften und meist sehr teuren Maschinen einer höheren Auslastung zuzuführen. Auch wenn einzelne Maschinen in der Vergangenheit zeitlich mehr im Nebenerwerb als im Hauptbetrieb eingesetzt worden seien, seien diese doch primär für die Landwirtschaft angeschafft worden. Der Dienstleistungsbereich sei stark umkämpft und eigne sich nicht für eine langfristige Planung. Berücksichtige man überdies, dass der Berufungsführer seine Leistungen ausschließlich zu ÖKL-Richtwerten verrechnet habe und die ÖKL-Richtwerte zumindest in etwa den tatsächlichen Selbstkosten entsprächen, so müsse davon ausgegangen werden, dass aus den Nebenerwerben kaum wirtschaftliche Gewinne resultierten und damit die wirtschaftliche Unterordnung wohl zweifelsfrei gegeben sei. Nach der Verwaltungspraxis könnten bei Verrechnung von ÖKL-Richtwerten an Landwirte diese ÖKL-Richtwerte gleichzeitig als Betriebsausgaben angesetzt werden, sodass kein zu versteuernder Gewinn verbleibe. Nach Auffassung des Berufungsführers bestehe keine sachliche Rechtfertigung für eine Differenzierung zwischen Landwirten und Nichtlandwirten als Leistungsempfänger, sodass bei einer Verrechnung von ÖKL-Richtwerten ohne eigene Arbeitsleistung stets von einem Nullergebnis auszugehen ist. Es werde daher beantragt, die angefochtenen Umsatzsteuerbescheide dahingehend abzuändern, dass die Dienstleistungserlöse in die Pauschalierung gem. § 22 UStG 1994 einbezogen würden und die Einkommensteuerbescheide dahingehend abzuändern, dass die Dienstleistungserlöse jeweils mit € 0,00 angesetzt würden. Die Feststellungen betreffend Alpbewirtschaftung (Käseanschnittstag) würden anerkannt.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung als unbegründet ab. Zur Begründung führte es zusammengefasst aus: Hinsichtlich der Frage, ob die vom Berufungswerber ausgeübten Nebentätigkeiten als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft oder als Einkünfte aus Gewerbebetrieb anzusehen seien, sei die Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes aus Land- und Forstwirtschaft (LuF-PauschVO) maßgebend. Gem. § 6 Abs. 2 dieser Verordnung seien als landwirtschaftlicher Nebenerwerb Nebentätigkeiten zu verstehen, die nach ihrer wirtschaftlichen Zweckbestimmung zum land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb im Verhältnis der wirtschaftlichen Unterordnung stünden. Gem. § 6 Abs. 3 dieser

Verordnung gehörten Be- und Verarbeitungsbetriebe von Urprodukten zum land- oder forstwirtschaftlichen Betrieb wenn die Be- und/oder Verarbeitung nach ihrer wirtschaftlichen Zweckbestimmung zum land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb im Verhältnis der wirtschaftlichen Unterordnung stehe. Gem. § 6 Abs. 4 dieser Verordnungen liege eine Unterordnung im Sinne der Abs. 2 und 3 nur dann vor, wenn die Einnahmen aus alleiniger Be- und/oder Verarbeitung 24.200 € (einschließlich Umsatzsteuer) nicht überstiegen. Bei nebeneinander vorliegenden Nebenerwerb und Be- und/oder Verarbeitung sei die Unterordnung nur dann gegeben, wenn die gemeinsamen Einnahmen 24.200 € (einschließlich Umsatzsteuer) nicht überstiegen und das Ausmaß der land- und forstwirtschaftlichen Grundflächen mehr als 5 Hektar oder der weinbaulich oder gärtnerisch genutzten Grundflächen mehr als 1 Hektar betrage. Bei der Ermittlung dieses Betrages seien jedoch Einnahmen aus Zimmervermietung sowie Einnahmen aus auf reiner Selbstkostenbasis und ohne Verrechnung der eigenen Arbeitsleistung aufgebauten Dienstleistungen und Vermietungen im Rahmen der zwischenbetrieblichen Zusammenarbeit nicht einzurechnen. Nur wenn im Rahmen zwischenbetrieblicher Zusammenarbeit (bäuerliche Nachbarschaftshilfe) lediglich Maschinenselbstkosten verrechnet würden, würden diese in den Betrag von 24.200 € nicht eingerechnet. Laut vorliegender Abrechnungen lägen bei den vom Berufungswerber durchgeführten Dienstleistungen keine Leistungen im Sinne zwischenbetrieblicher Zusammenarbeit mit ausschließlicher Verrechnung von Maschinenselbstkosten vor, sodass sämtliche Einnahmen bei der Beurteilung, ob die Grenze von 24.200 € überschritten sei, zu berücksichtigen seien. Werde die jährliche Grenze von 24.200 € überschritten, was beim Berufungswerber regelmäßig der Fall sei, könne von einem land- und forstwirtschaftlichen Nebenerwerb noch ausgegangen werden, wenn die Einnahmen aus dem Nebenerwerb nicht mehr als 25% des geschätzten land- und forstwirtschaftlichen Umsatzes einschließlich des Umsatzes aus dem Nebenerwerb betrügen (VwGH 19.2.1985, 84/14/0125). Die wirtschaftliche Unterordnung wäre vom Steuerpflichtigen nachzuweisen gewesen. Laut Berufung verfüge der Berufungswerber jedoch über keine Aufzeichnungen über die land- und forstwirtschaftlichen Umsätze. Werde der Umsatz aus dem land- oder forstwirtschaftlichen Betrieb nicht nachgewiesen, könne iSd der Rz 2907 der UStR 2000 mit 150% des Einheitswerts geschätzt werden. Bei einer derartigen Umsatzsschätzung gelange man zu folgenden prozentuellen Anteilen des Nebenerwerbs an den Umsätzen:

	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Einheitswert	4.430,24	4.430,24	4.430,24	4.321,34	4.580,08	6.754,26	7.324,31
150% des Einheitswerts	6.645,36	6.645,36	6.645,36	6.482,01	6.870,11	10.131,39	10.986,47
Einnahmen aus Nebenerwerb	32.621,26	43.822,97	52.621,53	32.468,77	56.403,94	63.131,30	68.980,46

Summe LuF+Nebenerwerb	39.266,62	50.468,33	59.266,89	38.950,78	63.274,05	73.262,69	79.966,93
Davon 25%	9.816,66	12.617,08	14.816,72	9.737,70	15.818,51	18.315,67	19.991,73
Nebenwerwerb %	83,08	86,83	88,79	83,36	89,14	86,17	86,26

Die Einnahmen aus dem Nebenerwerb überschritten damit deutlich die 25%-Grenze des Gesamtumsatzes und betrügen durchschnittlich 86% des Gesamtumsatzes. Eine wirtschaftliche Unterordnung der Nebentätigkeit zu den land- und forstwirtschaftlichen Umsätzen sei daher nicht gegeben. Die im Rahmen der Nebentätigkeit ausgeführten Umsätze seien somit nicht als Umsätze im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes, sondern als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu qualifizieren. Diese Umsätze fielen nicht unter § 22 Abs. 1 UStG 1994 und seien nach den allgemeinen Bestimmungen des Umsatzsteuergesetzes zu besteuern.

Bei der Erbringung von Leistungen durch einen Landwirt an einen Gewerbebetrieb bzw. Nichtlandwirt könnten die ÖKL-Richtsätze nicht zur Schätzung der Betriebsausgaben herangezogen werden (EStR 2000 Rz 4206 letzter Satz). Die Betriebsausgaben seien daher gem. § 184 BAO zu schätzen. Der Prüfer habe sich bei der Schätzung der Betriebsausgaben an die Bestimmungen der RZ 4201 EStR angelehnt und die Betriebsausgaben mit 50% der Einnahmen geschätzt. Der Berufungswerber habe im Jahre 2007 die streitgegenständlichen Einkünfte selbst als Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärt und liege für dieses Jahr daher eine vollständige Einnahmen-Ausgaben-Rechnung hinsichtlich der Gesamtausgaben (inkl. LuF und GW) vor. Teile man die in der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung 2007 erklärten Betriebsaufgaben (35.090,23 €) auf die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (Anteil 14%) und Gewerbebetrieb (Anteil 86%) auf, ergebe sich ein Betriebsausgabenanteil an den Einnahmen des Gewerbebetriebes (63.131,30 €) in Höhe von 47,80%. Der Ansatz der Betriebsausgaben in Höhe von 50% der Einnahmen im Rahmen der Schätzung gem. § 184 BAO komme den tatsächlichen Verhältnissen nahe. Es bestehe daher kein Anlass, die Schätzung der Betriebsausgaben zu ändern.

Mit Schreiben vom 3.9.2010 stellte der Berufungswerber den Antrag auf Vorlage der Berufung gegen die Bescheid betreffend Einkommen- und Umsatzsteuer 2002 bis 2007, Festsetzung von Umsatzsteuer für den Kalendermonat September 2009 sowie Festsetzung von Anspruchszinsen 2004 bis 2007 zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Damit galt die Berufung gegen diese Bescheide wiederum als unerledigt.

Mit Schreiben vom 13. Februar 2012 richtete der Unabhängige Finanzsenat folgendes Vorhalteschreiben die als Betriebsausgaben geltend gemachten ÖKL-Richtwerte betreffend an den Berufungswerber:

„Der Prüfer hat sich bei der Ermittlung der Einnahmen auf Listen der X., Y. und der Z. über die an Sie abgerechneten Leistungen gestützt. Ob es sich bei den dabei verrechneten Stundensätzen immer um ÖKL-Sätze gehandelt hat, ist daraus nicht ersichtlich. Zudem kämen für die Berücksichtigung als Betriebsausgaben allenfalls verrechnete Maschinenselbstkosten in Frage. Die Listen enthalten aber nicht nur die Abrechnung von Maschinenstunden, sondern auch von Arbeitsleistungen und Kilometergeldern. Ferner wurden teilweise Maschinenstunden incl. Arbeitsstunden (zB „Traktor mit Seilwinde und Fahrer“) oder Pauschalsätze verrechnet. In diesen Fällen ist somit auch nicht erkennbar, ob und welche Stundensätze für Maschinen verrechnet wurden.

Auch kann nicht beurteilt werden, ob tatsächlich Maschinenselbstkosten verrechnet wurden. Die vorliegenden Listen lassen nämlich nicht erkennen, welche Maschinen (also zB welcher Typ Traktor) tatsächlich im Einsatz waren. Dies müsste aber bekannt sein, um die nach den ÖKL-Richtlinien vorgesehen Selbstkosten für das zum Einsatz gelangte Gerät ermitteln und diese mit den tatsächlich verrechneten Beträgen vergleichen zu können. Hinzu kommt noch, dass die ÖKL-Richtwerte von einer mittleren Maschinenausnutzung ausgehen. Bei Traktoren zB gehen die ÖKL-Richtwerte von einer mittleren Auslastung von 450 Betriebsstunden im Jahr aus. Für das Jahr 2007 hat der Prüfer Traktorbetriebsstunden von 1.346 h ermittelt. Für diese wurden nach Erhebung des Prüfers Selbstkosten auf der Basis von 450 Betriebsstunden im Jahr in Höhe von wenigstens 36,26 €/h verrechnet. Bei einer Nutzung im Ausmaß von 1.346 h hätten die Selbstkosten aber nicht mehr 25,2 € betragen dürfen. Würde man die Ausführung Ihrer Steuervertretung, die zum Einsatz gelangten Maschinen seien alle für die Land- und Forstwirtschaft angeschafft worden (wogegen allerdings die Tatsache spricht, dass die Maschinen lt. Anlageverzeichnis 2007 von Ihnen selbst als gewerbliches Betriebsvermögen eingestuft worden sind), müsste man davon ausgehen, dass diese Maschinen entsprechend in der Land- und Forstwirtschaft bereits im Ausmaß einer mittleren Auslastung genutzt wurden, sodass die 450 Betriebsstunden zu den 1.346 h hinzugerechnet und die zu verrechnenden Selbstkosten noch niedriger ausfallen müssten. Da die ÖKL-Richtwerte von Neuwerten ausgehen, wäre die Übernahme dieser Richtwerte auch nur dann zulässig, wenn es sich um neuwertige Maschinen handelte. Bei älteren Maschinen müsste bei der Berechnung der Fixkosten nach den ÖKL-Richtwerten von den historischen Anschaffungskosten ausgegangen werden und könnten bei Maschinen, die bereits steuerlich abgeschrieben sind, keine Anschaffungskosten berücksichtigt werden. Da bei einer Schätzung eine Annäherung an die tatsächlichen Besteuerungsgrundlagen erreicht werden soll, wären die ÖKL-Sätze für steuerliche Zwecke jedenfalls in der vorher ausgeführten Weise zu adaptieren. Erfolgt eine solche Angleichung an die tatsächlichen Verhältnisse nicht, können diese auch nicht als Betriebsausgaben berücksichtigt werden (vgl. dazu auch Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke,

MSA EStG 12. EL § 17 Anm111a).

Für eine Ausgabenschätzung auf Basis der ÖKL-Wert haben Sie daher bekanntzugeben:

- die Maschinen, die bei den Nebentätigkeiten zum Einsatz gelangt sind, und zwar unter Angabe des genauen Maschinen-Typs, des Zeitpunktes der Anschaffung und der Anschaffungskosten;*
- die Anzahl der jährlichen Betriebsstunden dieser Maschinen im Bereich der Nebentätigkeiten;*
- die ÖKL-Werte, die für diese Maschinen verrechnet wurden;*
- die Adaptierung der ÖKL-Sätze bei wesentlichem Überschreiten der durchschnittlichen Auslastung pro Jahr und bei vom Neuwert abweichenden historischen Anschaffungskosten bzw. bei bereits erfolgter gänzlicher Abschreibung.*

Unverständlich ist die Auffassung in der Berufung, bei Berücksichtigung der ÖKL-Sätze wäre das steuerliche Ergebnis null. Wäre dies so, ist unerklärlich, wie Sie dann für das Jahr 2007 einen steuerlichen Gewinn in Höhe von 28.041 € erklären konnten. Zudem ist die Behauptung, Dienstleistungen in den im Berufungsfall gegebenem Ausmaß seien unentgeltlich geleistet worden, generell völlig unglaubwürdig. Eine Schätzung unter Berücksichtigung der ÖKL-Werte als Betriebsausgaben ist nur dann realistisch, wenn nach Abzug der geschätzten Aufwendungen ein Gewinn verbleibt, der zumindest ein angemessenes ortsübliches Entgelt für die geleistete Arbeitszeit und eine Gewinnkomponente für die Bereitstellung der eigenen Betriebsmittel enthält. Ist dies nicht der Fall, wird davon auszugehen sein, dass auf Grund der Verhältnisse des Einzelfalls die ÖKL-Richtwerte nicht den tatsächlich entstandenen Aufwendungen wiedergeben (vgl. dazu auch Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, MSA EStG 12. EL § 17 Anm111a)."

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Einkommensteuer 2002 bis 2007

Im Berufungsverfahren betreffend die Einkommensteuer für die Jahre 2002 bis 2007 ist zunächst strittig, ob die Einnahmen aus den Dienstleistungen, die der Berufungswerber in den Jahren 2002 bis 2007 an verschiedene Empfänger erbracht hat, den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft oder jenen aus Gewerbebetrieb zuzurechnen sind.

Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft sind gemäß § 21 Abs. 1 EStG 1988:

1. Einkünfte aus dem Betrieb von Landwirtschaft, Forstwirtschaft, Weinbau, Gartenbau, Obstbau, Gemüsebau und aus allen Betrieben, die Pflanzen und Pflanzenteile mit Hilfe der Naturkräfte gewinnen. Werden Einkünfte auch aus zugekauften Erzeugnissen erzielt, dann gilt für die Abgrenzung zum Gewerbebetrieb § 30 Abs. 9 bis 11 des Bewertungsgesetzes 1955.
2. Einkünfte aus Tierzucht- und Tierhaltungsbetrieben im Sinne des § 30 Abs. 3 bis 7 des

Bewertungsgesetzes 1955.

3. Einkünfte aus Binnenfischerei, Fischzucht und Teichwirtschaft sowie aus Bienenzucht.

4. Einkünfte aus Jagd, wenn diese mit dem Betrieb einer Landwirtschaft oder einer Forstwirtschaft im Zusammenhang steht.

Zu den Einkünften im Sinne des Abs. 1 gehören auch:

1. Einkünfte aus einem land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetrieb. Als Nebenbetrieb gilt ein Betrieb, der dem land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb zu dienen bestimmt ist.

2. Gewinnanteile der Gesellschafter von Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind, sowie die Vergütungen, die die Gesellschafter von der Gesellschaft für ihre Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft oder für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen haben. Voraussetzung ist jedoch, dass die Tätigkeit der Gesellschaft ausschließlich als land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit anzusehen ist.

3. Veräußerungsgewinne im Sinne des § 24 (§ 21 Abs. 2 EStG 1988).

Vom land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetrieb im Sinne des § 21 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 ist der land- und forstwirtschaftliche Nebenerwerb zu unterscheiden. Darunter sind Nebentätigkeiten zu verstehen, die an sich gewerblich sind, sich aber als Ausfluss der land- und forstwirtschaftlichen Haupttätigkeit darstellen (vgl. *Doralt*, EStG⁹, § 21 Tz 90). Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind Nebentätigkeiten oder Nebenerwerbe Tätigkeiten, die wegen ihres engen Zusammenhanges mit der Haupttätigkeit und wegen ihrer untergeordneten Bedeutung in dieser gleichsam aufgehen. Beide Merkmale müssen kumulativ vorliegen (vgl. z.B. VwGH 15.12.1992, 92/14/0189). § 6 Abs. 2 bzw. § 6 Abs. 4 der Verordnung über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes aus Land- und Forstwirtschaft BGBl. II 2001/54 bzw. BGBl. II 2005/258 (im Folgenden kurz: LuF PauschVO) definieren den land- und forstwirtschaftlichen Nebenerwerb wie folgt:

„Als land- und forstwirtschaftlicher Nebenerwerb sind Nebentätigkeiten zu verstehen, die nach ihrer wirtschaftlichen Zweckbestimmung zum land- und forstwirtschaftlichen Betrieb im Verhältnis der wirtschaftlichen Unterordnung stehen.“

Ob eine wirtschaftliche Unterordnung der Nebentätigkeit vorliegt, ist nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen; dabei stellt das Verhältnis der Umsätze ein taugliches Beurteilungskriterium dar (VwGH 21.7.1998, 93/14/0134).

Betragen die land- und forstwirtschaftlich genutzten Grundflächen mehr als 5 ha oder die weinbaulich bzw. gärtnerisch genutzten Flächen mindestens 1 ha und übersteigen die Einnahmen aus den Nebentätigkeiten einschließlich Umsatzsteuer insgesamt nicht den Betrag von 24.200 €, so ist die wirtschaftliche Unterordnung ohne Nachweis anzuerkennen (vgl. 6 Abs. 4 LuF Pausch VO sowie *Doralt*, EStG⁹, § 21 Tz 91).

Betragen die Einnahmen aus der Nebentätigkeit mehr als 24.200 €, ist die wirtschaftliche Unterordnung nachzuweisen. Nachzuweisen ist die wirtschaftliche Unterordnung auch, wenn das Ausmaß der land- und forstwirtschaftlich genutzten Flächen unter 5 ha bzw. 1 ha liegt; betragen die Einnahmen nicht mehr als 25% des Gesamtumsatzes aus dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb einschließlich des Nebenerwerbs, ist von einer wirtschaftlichen Unterordnung auszugehen. Kann der Umsatz aus dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb nicht nachgewiesen werden, kann er mit 150 % des Einheitswertes geschätzt werden (*Doralt*, EStG⁹, § 21 Tz 91/1).

Im Berufungsfall haben die Einnahmen aus den vom Berufungswerber in den Streitjahren ausgeübten Nebentätigkeiten jeweils mehr als 24.200 € betragen. Strittig ist in diesem Zusammenhang, ob die an die Maschineringe verrechneten Leistungen ohne Arbeitsleistung in 24.200 €-Grenze einzubeziehen sind oder nicht.

Gemäß § 6 Abs. 4 LuF Pausch VO sind bei der Ermittlung des Betrages (24.200 €) Einnahmen aus Zimmervermietung sowie Einnahmen aus auf reiner Selbstkostenbasis und ohne Verrechnung der eigenen Arbeitsleistung aufgebauten Dienstleistungen und Vermietungen im Rahmen der zwischenbetrieblichen Zusammenarbeit nicht einzubeziehen. Damit ist klargestellt, dass im Rahmen der bäuerlichen Nachbarschaftshilfe erbrachte Dienstleistungen, bei denen nur die Maschinenselbstkosten verrechnet werden, bei der Ermittlung der für eine Nebentätigkeit maßgeblichen Untergrenze außer Ansatz bleiben. Werden vom Steuerpflichtigen auch Arbeitsleistungen erbracht, schadet dies der Nichteinrechnung solange nicht, als diese Arbeitsleistungen nicht in den Gesamtpreis der Dienstleistungen Eingang findet, die Dienstleistungen also unentgeltlich erbracht werden. Werden allerdings Arbeitsleistungen verrechnet, so sind die gesamten Kosten und damit auch die Maschinenselbstkosten in den Grenzbetrag miteinzubeziehen.

Im Berufungsfall wurden die Leistungen aus den Nebentätigkeiten nach Angaben des Berufungswerbers nach den ÖKL-Richtlinien verrechnet. Die ÖKL-Richtwerte geben Anhaltspunkt für die Verrechnung von Leistungen im Rahmen der Maschinen- und Betriebshilferinge. Sie werden jährlich aktualisiert und ergänzt. Die Richtwerte in Euro pro Stunde tatsächlicher Zeit sind reine Selbstkosten, d.h. dass kein Gewinn, keine Umsatzsteuer, kein Entgelt für Arbeitsstunden oder andere Spesen zugerechnet werden. Die Selbstkosten werden unter Berücksichtigung mittlerer Neuwerte vergleichbarer Fabrikate errechnet. Sie setzen sich aus Fixkosten, Reparaturkosten und Treibstoffkosten zusammen. Die Fixkosten bestehen aus der Abschreibung, dem Zinsanspruch und den Kosten für die Unterbringung und Versicherung. Für die Abschreibung wird ein Prozentsatz aus der angenommenen wirtschaftlichen Nutzungsdauer errechnet. Für den Zinsanspruch werden 6% vom halben

Neuwert, für die Unterbringung und Versicherung 2% vom Neuwert berechnet. Der Fixkostenanteil pro Betriebsstunde errechnet sich aus den Jahresfixkosten, geteilt durch die mittlere Ausnutzung der Maschine (vgl. Berechnungsgrundlagen der ÖKL-Richtwerte unter www.oekl.at/richtwerte/berechnungsgrundlagen).

Werden für den Einsatz von Maschinen im Rahmen bäuerlicher Nachbarschaftshilfe ÖKL-Sätze verrechnet, so sind diese nach der Verwaltungspraxis in die 24.200 € nicht einzurechnen, wenn diese ÖKL-Sätze den tatsächlichen Maschinenselbstkosten nahekommen (vgl. *Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke*, MSA EStG 12. EL § 17 Anm 109 und 111a sowie die Ausführungen weiter unten).

Der Prüfer hat sich bei der Ermittlung der Einnahmen auf Rechnungsstatistiken und Rechnungen der X., des Y. und der Z. über die vom Berufungswerber abgerechneten Leistungen gestützt. Ob es sich bei den dabei verrechneten Stundensätzen immer um ÖKL-Sätze gehandelt hat, ist aus diesen Unterlagen nicht ersichtlich. Jedenfalls aber enthalten die Rechnungsstatistiken und Rechnungen regelmäßig auch Abrechnungen über Arbeitsleistungen. Wird Arbeitsleistung verrechnet, so ist auch dann, wenn die Maschinenleistungen nur zu Selbstkosten verrechnet werden, das gesamte Entgelt für die 24.200 €-Grenze maßgebend, unabhängig davon, ob die Arbeitsleistung getrennt ausgewiesen oder versteckt einkalkuliert wurde (vgl. *Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke*, MSA EStG 12. EL § 17 Anm 109a). Zudem bleiben zu Selbstkosten erbrachte Dienstleistungen bei der Berechnung der 24.200 €-Grenze nur dann außer Ansatz, wenn diese Dienstleistungen im Rahmen der bäuerlichen Nachbarschaftshilfe erbracht werden. Von bäuerlicher Nachbarschaftshilfe kann nur bei einer Zusammenarbeit zwischen Landwirten gesprochen werden. Im Berufungsfall hat der Berufungswerber die in Rede stehenden Leistungen aber zumeist an Nichtlandwirte erbracht. Die Leistungen an die Z. und die X. betrafen ausschließlich Nichtlandwirte. Lediglich bei den im Rahmen des Y. erbrachten Leistungen zählten auch Landwirte zu den Leistungsempfängern, allerdings wird auch ohne diese Leistungen an Landwirte die der 24.200 €-Grenze in allen (streitigen) Jahren überschritten.

Dass die vom Prüfer festgestellten Einnahmen aus dem Nebenerwerb weit mehr als 25% des geschätzten land- und forstwirtschaftlichen Umsatzes einschließlich des Umsatzes aus dem Nebenerwerb betragen haben, hat das Finanzamt bereits ausgeführt. Um Wiederholungen zu vermeiden, wird auf die diesbezüglichen Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung verwiesen. Es wäre daher am Berufungswerber gelegen gewesen, die behauptete wirtschaftliche Unterordnung des Nebenerwerbs nachzuweisen. Diesen Nachweis hat er nicht erbracht. Daher nützt auch der Einwand in der Berufung, die im land- und forstwirtschaftlichen Betrieb mit einer umfangreichen Milchwirtschaft, einer Putenzucht sowie in geringerem Umfang einer Forstwirtschaft erwirtschafteten Ergebnisse lägen sowohl was

die Gewinne als auch was die Umsätze angehe über jenen der Nebentätigkeiten, nichts, weil diese Behauptung nicht nachgewiesen wurde. Auch dem Argument in der Berufung, die Nebentätigkeiten hätten lediglich eine „Lückenfüllerfunktion“, um für die angeschafften Maschinen eine höhere Auslastung zu bewirken, kann nichts abgewonnen werden. Dagegen spricht schon, dass etwa die Jahrestimatorstunden zwischen den Jahren 2002 und 2008 laut Prüfbericht jährlich ca. 1200 Betriebsstunden betragen, von denen ca. 900 Betriebsstunden auf die Nebentätigkeiten, aber nur ca. 300 Betriebsstunden auf den landwirtschaftlichen Betrieb entfielen. Zudem genügt bereits die Tatsache der fehlenden wirtschaftlichen Unterordnung der in Rede stehenden Tätigkeiten, um nicht mehr von bloßen Nebentätigkeiten sprechen zu können.

Die Einnahmen aus den berufungsgegenständlichen Tätigkeiten waren daher nicht mehr den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, sondern den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzurechnen. Dass diese Einnahmen zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehören, hat der Berufungswerber mit den Abgaben von Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2007 und 2008, in denen er die Einkünfte aus den Nebentätigkeiten als Einkünfte aus Gewerbebetrieb eingestuft hat, im Übrigen selbst bestätigt.

Der Gewinn aus land- und forstwirtschaftlichen Nebenerwerb ist in jedem Fall durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zu ermitteln. Da der Berufungswerber außer für das Jahr 2007 keine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung vorgelegt hat, waren die Betriebsausgaben für die Jahre 2002 bis 2006 gemäß § 184 BAO zu schätzen. Ziel der Schätzung ist es, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen (vgl. *Ritz*, BAO³, §184 Rz 3). Der Prüfer hat sich bei der Schätzung der Betriebsausgaben an Rz 4201 EStR 2000 orientiert und die Betriebsausgaben mit 50 % geschätzt. In der Berufungsvorentscheidung wurde diese Schätzung zusätzlich auf die vom Berufungswerber abgegebene Einnahmen-Ausgaben-Erklärung für das Jahr 2007, bei der die gewerblichen Betriebsausgaben 47,80% der Einnahmen betragen, gestützt. Demgegenüber begehrt der Berufungswerber die Berücksichtigung der ÖKL-Richtwerte als Betriebsausgaben.

Hiezu ist zu sagen, dass nach Meinung des Unabhängigen Finanzsenates die ÖKL-Sätze grundsätzlich auch bei Einkünften aus Gewerbebetrieb als Betriebsausgaben berücksichtigt werden können, wenn damit ein genaueres Schätzungsergebnis erzielt werden kann als durch eine globale Betriebsausgabenschätzung mit 50% der Einnahmen (vgl. dazu auch *Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, MSA EStG 12. EL § 17 Anm 111*). Zwar sieht die § 6 Abs. 2 LuF Pausch VO II 2005/258 die Möglichkeit der Berücksichtigung von 50% der gesamten Einnahmen als Betriebsausgaben vor, wenn beim land- und forstwirtschaftlichen Nebenerwerb das Entgelt überwiegend für die Bereitstellung von Fahrzeugen, Maschinen und Geräten

gegenüber Nichtlandwirten geleistet wird. Doch liegt im gegenständlichen Fall kein land- und forstwirtschaftlicher Nebenerwerb, sondern ein eigenständiger Gewerbebetrieb vor. Zudem handelt es sich nach dem Wortlaut dieser Bestimmung um eine lediglich fakultative („kann“), nicht aber um ein zwingend vorzunehmende Schätzung und stünde auch diese Möglichkeit nur für das Jahre 2006, nicht aber für die Jahre davor zu Verfügung, weil diese Bestimmung erst bei der Veranlagung ab dem Kalenderjahr 2006 zur Anwendung gelangte.

Vorweg ist aber zu bemerken, dass ist Meinung der Steuervertretung, bei einer Berücksichtigung der ÖKL-Richtwerte als Betriebsausgaben verbleibe kein steuerlicher Gewinn, (wie schon im Vorhalt vom 13. Februar 2012) zurückzuweisen ist. Eine Schätzung unter Berücksichtigung der ÖKL-Werte als Betriebsausgaben ist nur dann realistisch, wenn nach Abzug der geschätzten Aufwendungen ein Gewinn verbleibt, der zumindest ein angemessenes ortsübliches Entgelt für die geleistete Arbeitszeit und eine Gewinnkomponente für die Bereitstellung der eigenen Betriebsmittel enthält. Ist dies nicht der Fall, wird davon auszugehen sein, dass auf Grund der Verhältnisse des Einzelfalles die ÖKL-Richtwerte nicht den tatsächlich entstandenen Aufwendungen wiedergeben (vgl. dazu auch Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, MSA EStG 12. EL § 17 Anm111a). Abgesehen davon hat der Berufungswerber der Behauptung, bei Berücksichtigung der ÖKL-Wert würde kein zu versteuernder Gewinn verbleiben, selbst widersprochen, in dem er für das Jahr 2007 einen Gewinn in Höhe von 28.041 € erklärt hat.

Allerdings davon können ÖKL-Sätze nur insoweit als Betriebsausgaben herangezogen werden, als sie reine Maschinenselbstkosten darstellen. Ob und inwieweit im Berufungsfall reine Maschinenselbstkosten verrechnet wurden, lässt sich anhand der vorliegenden Unterlagen nicht beurteilen. Denn wie bereits im Vorhalteschreiben vom 13. Februar 2012 dem Berufungswerber gegenüber zum Ausdruck gebracht wurde, wurde laut den vorliegenden Rechnungsstatistiken und Rechnungen Maschinenstunden zum Teil incl. Arbeitsstunden (zB „Traktor mit Seilwinde und Fahrer“) oder überhaupt nur Pauschalsätze verrechnet, sodass in diesen Fällen auch nicht erkennbar ist, ob und welche Stundensätze für Maschinen verrechnet wurden. Abgesehen davon aber können verrechnete ÖKL-Sätze nicht in jedem Fall als Selbstkosten angesehen werden. Wie oben ausgeführt, orientieren sich die ÖKL-Sätze an Neuwerten und einer mittleren Maschinenausnutzung. Wird im Einzelfall aber diese mittlere Maschinenausnutzung wesentlich überstiegen, so sind die pauschalen ÖKL-Stundensätze an die tatsächliche Nutzung anzupassen. Ebenso müsste bei älteren Maschinen bei der Berechnung der Fixkosten nach den ÖKL-Richtwerten von den historischen Anschaffungskosten ausgegangen werden und könnten bei Maschinen, die bereits steuerlich abgeschrieben sind, keine Anschaffungskosten berücksichtigt werden. Die ÖKL-Sätze können also nur dann als Betriebsausgaben anerkannt werden, wenn die zum Einsatz gelangte

Maschine dem der Berechnung der ÖKL-Sätze zugrunde liegenden Modell (Neuwert und durchschnittlicher Nutzung) entspricht oder, wenn dies nicht der Fall ist, die ÖKL-Berechnung für steuerliche Zwecke im Nachhinein entsprechend an die tatsächlichen Verhältnisse angepasst wird. Denn nur so kann das Ziel einer jeden Schätzung, möglichst nahe an die tatsächlichen Verhältnisse heranzukommen, erreicht werden. Erfolgt eine solche Anpassung nicht, so können die ÖKL-Sätze auch nicht als Betriebsausgaben berücksichtigt werden. (vgl. dazu auch Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, MSA EStG 12. EL § 17 Anm111a).

Die vorliegenden Rechnungsstatistiken lassen aber nicht erkennen, konkret welche Maschinen tatsächlich wann und wie oft im Einsatz waren und wann diese angeschafft wurden. Damit kann aber auch nicht beurteilt werden, welche Kosten für welche Maschine verrechnet wurden und ob diese Kosten als Selbstkosten für die zum Einsatz gelangte Maschine anzuerkennen gewesen wäre oder nicht. Dass mit der Anwendung der pauschalen ÖKL-Sätze im Berufungsfall jedenfalls höhere als reine Selbstkosten als Betriebsausgaben angesetzt würden, zeigt das Beispiel der Traktorennutzung. Bei Traktoren (Beispiel: Allradtraktoren 90 kW) gehen die ÖKL-Richtwerte von einer mittleren Auslastung von 450 Betriebsstunden im Jahr aus. Dies führt bei einem angenommenen Neuwert in Höhe von 68.000 € und Fixkosten in Höhe von 11% zu Selbstkosten in Höhe von 36,26 €/h. Bei einer Nutzung im Ausmaß von 1.346 h im Jahr 2007, wie sie der Prüfer für den Berufungsfall ermittelt hat, hätten die Selbstkosten demgegenüber aber nicht mehr 25,2 € betragen dürfen.

Aus diesen Gründen wurde der Berufungswerber mit Vorhalt vom 13. Februar 2012 ersucht bekanntzugeben, welche Maschinen bei den Nebentätigkeiten zum Einsatz gelangt sind, und zwar unter Angabe des genauen Maschinen-Typs, des Zeitpunktes der Anschaffung und der Anschaffungskosten, wie hoch die jährlichen Betriebsstunden dieser Maschinen im Bereich der Nebentätigkeiten waren und welche ÖKL-Werte für diese Maschinen verrechnet wurden. Ferner wurde er aufgefordert, die ÖKL-Sätze bei wesentlichem Überschreiten der durchschnittlichen Auslastung pro Jahr und bei vom Neuwert abweichenden historischen Anschaffungskosten bzw. bei bereits erfolgter gänzlicher Abschreibung entsprechend zu adaptieren. Denn nur bei Vorliegen dieser Daten hätte beurteilt werden können, inwieweit reine Maschinenselbstkosten vorlagen, die als Betriebsausgaben berücksichtigt hätten werden können.

Dieser Vorhalt ist vom Berufungswerber nicht beantwortet worden. Eine Berücksichtigung von ÖKL-Sätzen für die Maschinenstunden als Betriebsausgaben ist daher nicht möglich.

Was die Schätzung der Betriebsausgaben mit von 50% der Einnahmen durch das Finanzamt angeht ist zu sagen, dass diese Schätzung allenfalls zur Anwendung gelangte, wenn keine genauere Schätzung möglich wäre (siehe dazu auch die die Betriebsausgabenpauschalierung

betreffenden Ausführungen weiter oben). Das Finanzamt selbst hat diese Schätzung in der Berufungsvorentscheidung zusätzlich auf die vom Berufungswerber für das Jahr 2007 abgegebene Einnahmen-Ausgaben-Rechnung 2007 gestützt. Eine Schätzung der Betriebsausgaben auf der Grundlage von Betriebsausgaben desselben Betriebes anderer Zeiträume (innerer Betriebsvergleich) scheint dem Unabhängigen Finanzsenat grundsätzlich genauer als eine bloße Ausgabenpauschalierung, weil ein bereits anerkanntes Betriebsergebnis das grundsätzliche Einnahmen-Ausgabenverhältnis eines Betriebes widerspiegelt, sofern davon ausgegangen werden kann, dass dieses Verhältnis im Großen und Ganzen auch in den geschätzten Jahren gegeben ist. Im Berufungsfall ist nicht zu erkennen, weshalb das Verhältnis der Betriebsausgaben zu den Betriebseinnahmen des Jahres 2007 wesentlich von jenem der Vorjahre abweichen sollte. Allerdings ist nicht nachvollziehbar, wie das Finanzamt auf einem Anteil der Betriebsausgaben zu den Betriebseinnahmen in Höhe von 47,80% gelangt. Das Finanzamt selbst hat den für das Jahr 2007 erklärten Gewinn in Höhe von 28.041,08 € der Einkommensteuer zu Grunde gelegt. Damit es aber 100% der erklärten Betriebsausgaben berücksichtigt und ist nicht nachvollziehbar, weshalb für die Berechnung des Betriebsausgabenanteils 86% und nicht 100% der Betriebsausgaben herangezogen wurden. Setzt man die gesamten erklärten Betriebsausgaben des Jahres 2007 (35.090,23 €) ins Verhältnis zu den Betriebseinnahmen dieses Jahres (63.131,31 €), gelangt man zu einem Anteil der Betriebsausgaben in Höhe von 55,58%. Es werden daher für die Jahre 2002 bis 2006 Betriebsausgaben in Höhe von 56% anerkannt. Eine genauere Schätzung der Betriebsausgaben ist mangels geeigneter Aufzeichnungen des Berufungswerbers nicht möglich und hat er allfällige Nachteile, die ihm aus dieser Schätzung erwachsen, daher in Kauf zu nehmen.

Die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2002 bis 2006 waren daher in diesem Sinne abzuändern. Der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007 hingegen blieb unverändert.

2. Umsatzsteuer 2002 bis 2007, Festsetzung von Umsatzsteuer für den Kalendermonat September 2009

Gemäß § 22 Abs. 1 1. Teilabsatz UStG 1994 wird bei nichtbuchführungspflichtigen Unternehmern, die Umsätze im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes ausführen, die Steuer für diese Umsätze mit 10% der Bemessungsgrundlage festgesetzt. Soweit diese Umsätze an einen Unternehmer für dessen Unternehmen erbracht werden, wird die Steuer für diese Umsätze mit 12% der Bemessungsgrundlage festgesetzt. Die diesen Umsätzen zuzurechnenden Vorsteuern werden in gleicher Höhe festgesetzt.

Als land- und forstwirtschaftlicher Betrieb ist gemäß § 22 Abs. 3 1. Satz UStG 1994 ein Betrieb anzusehen, dessen Hauptzweck auf die Land- und Forstwirtschaft gerichtet ist. Zum Land-

und forstwirtschaftlichen Betrieb gehören gemäß § 22 Abs. 4 UStG 1994 auch die Nebenbetriebe, die dem land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb zu dienen bestimmt sind.

Dem landwirtschaftlichen Nebenbetrieben werden von der Judikatur und der Praxis seit jeher andere Nebentätigkeiten oder Nebenerwerbe gleichgestellt. Nebentätigkeiten oder Nebenerwerbe sind nicht anders als im Bereich der Einkommensteuer als Tätigkeiten anzusehen, die wegen ihres engen Zusammenhanges mit der Haupttätigkeit und wegen ihrer untergeordneten Bedeutung in dieser gleichsam aufgehen (vgl. *Ruppe*, UStG⁴, § 22 Tz 27). Auch hier müssen beide Merkmale kumulativ vorliegen.

Dass die in Rede stehenden Nebentätigkeiten weder unter dem Gesichtspunkt der absoluten Zahlen noch unter dem Gesichtspunkt der Anteile der Einnahmen aus den Nebentätigkeiten an den Gesamtumsätzen in Höhe zwischen ca. 83% (2002) und ca. 89 % (2006) von einer untergeordneten wirtschaftlichen Bedeutung sind, wurde bereits dargelegt. Sie sind daher nicht als Nebentätigkeiten einzustufen und unterliegen somit auch nicht nach den Bestimmungen des § 22 UStG 1994, sondern den allgemeinen Bestimmungen des Umsatzsteuergesetzes. Das Finanzamt hat daher zu Recht die Umsätze aus den Nebentätigkeiten mit 20% Umsatzsteuer versteuert und andererseits Vorsteuern aufgrund vorhandener und den Voraussetzungen des § 11 UStG 1994 genügender Rechnungen abgezogen. Die Berufung war daher in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

3. Festsetzung von Anspruchszinsen

Gemäß § 205 Abs. 1 BAO sind Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen, nach Gegenüberstellung mit 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).

Gemäße § 205 Abs. 2 BAO betragen die Anspruchszinsen 2% über dem Basiszinssatz. Anspruchszinsen, die den Betrag von 50 € nicht erreichen, sind nicht festzusetzen. Anspruchszinsen sind für einen Zeitraum von höchstens 48 Monaten festzusetzen.

Erweist sich der Stammabgabenbescheid nachträglich als rechtswidrig und wird er entsprechend abgeändert oder aufgehoben, so wird diesem Umstand mit einem an den Abänderungsbescheid (Aufhebungsbescheid) gebundenen Zinsenbescheid Rechnung getragen. Es ergeht ein weiterer Zinsenbescheid, ein Abänderung des ursprünglichen Zinsenbescheides erfolgt nicht (*Ritz*, BAO⁴, § 205 Rz 35).

Jede Nachforderung bzw. Gutschrift löst einen Anspruchszinsenbescheid aus. Der Zinsenbescheid ist an die im Spruch des zur Nachforderung oder Gutschrift führenden Bescheides ausgewiesene Nachforderung bzw. Gutschrift gebunden (vgl. *Ritz*, BAO⁴, § 205 Rz 33). Der Anspruchszinsenbescheid ist anfechtbar, wegen der vorgenannten Bindung allerdings nicht mit der Begründung, der maßgebende Einkommensteuerbescheid sei inhaltlich rechtswidrig (vgl. *Ritz*, BAO⁴, § 205 Rz 34).

Im Berufungsfall hat das Finanzamt aufgrund der mit den Einkommensbescheiden für die Jahre 2004 bis 2007 ausgesprochenen Einkommensteuernachforderungen entsprechende Anspruchszinsen festgesetzt. Die Berufung lässt nicht erkennen, inwieweit diese Bescheide mit Rechtswidrigkeit behaftet sein sollen. Die Änderungen bei den Einkommensteuernachforderungen für die Jahre 2004 bis 2006 durch diese Berufungsentscheidung begründen keine inhaltliche Rechtswidrigkeit der angefochtenen Bescheide. Ihnen ist mit neuen Zinsenbescheiden Rechnung zu tragen. Die Berufung war daher auch in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

Feldkirch, am 14. März 2012