

GZ. RV/0099-K/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung , vertreten durch Weger & Comp. Steuerberatung gegen die Bescheide des Finanzamtes Spittal betreffend Umsatzsteuer sowie einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für 1995 bis 1997, weiters betreffend die Festsetzung von Umsatzsteuer für den Zeitraum Dezember 1998 entschieden:

Die Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide sowie die Bescheide betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für 1995 bis 1997 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Die Berufung gegen den Bescheid betreffend die Festsetzung von Umsatzsteuer für Dezember 1998 wird zurückgewiesen.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Die Bw., eine Personengemeinschaft, an der W. U. und J. U. beteiligt sind, führt seit rd. 25 Jahren eine Fremdenpension mit einem durchschnittlichen Umsatz von rd. S 300.000,-- bis S 350.000,-- (1995 bis 1997) und betreibt nunmehr seit 1994 in dem landwirtschaftlichen Betrieb vulgo G, in S, S-Str. 27, einen Buschenschank sowie einen Ab-Hof-Verkauf. In den Erklärungen über die Einkünfte von Personengesellschaften 1995 bis 1997 wies die Bw. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft von S 0,-- (1995 bis 1997) und aus der Fremdenpension Einkünfte aus Gewerbebetrieb von S 9.898,-- (1995), - S 39.329,-- (1996) und S 13.228,-- (1997) aus. Die Einkünfte aus dem Buschenschank und dem Ab-Hof-Verkauf erfasste sie im Rahmen der land- und forstwirtschaftlichen Pauschalierung. In den Umsatzsteuererklärungen war für den Buschenschank die 10%-ige Zusatzsteuer gemäß § 22 Umsatzsteuergesetz (UStG) 1994 von S 25.920,-- (1996) und S 32.640,-- (1997) enthalten.

Im Zuge einer die Jahre 1995 bis 1997 durchgeföhrten abgabenbehördlichen Prüfung hielt der Prüfer fest, dass vom Einheitswert von S 100.000,-- auf die rd. 6,5 ha landwirtschaftliche Fläche S 71.000,-- und auf rd. 12,5 ha forstwirtschaftliche Fläche S 29.000,-- entfallen würden. Die Landwirtschaft umfasse die Milchwirtschaft und Mutterkuhhaltung, Rinder- und Schweinezucht. Es würden nachhaltig rd. 16 Vieheinheiten (VE) nach § 30 Abs. 7 Bewertungsgesetz (BewG) 1955 zur Verfügung stehen. Die Milchprodukte würden selbst verarbeitet, die gezüchteten Rinder und Schweine geschlachtet, vereinzelt als Frischfleisch verkauft, überwiegend jedoch zu Speck und Würsten weiterveredelt. Sämtliche Produkte der Landwirtschaft würden im Mostbuschenschank bzw. in der Fremdenpension weitervermarktet. Die Mosterzeugung werde mit einer hofeigenen Mostpresse betrieben, die überwiegend mit dem Obst aus den eigenen Obstbaumbeständen beschickt würde. Der Most werde überwiegend in der Buschenschenke und für die eigene Spirituosenherstellung verwendet. Im Ab-Hof-Verkaufe würden fast ausschließlich Schnäpse der verschiedensten Sorten abgegeben. Nach § 30 Abs. 5 BewG 1955 würde sich für die Qualifikation als landwirtschaftlicher Betrieb für eine Fläche von rd. 8,5 ha (inklusive Zupachtungen) eine maximale Anzahl der VE mit 14 Stück errechnen, im Betrieb würden nachhaltig rd. 16 VE erzeugt.

Im Buschenschank würden veredelte Urprodukte der Landwirtschaft, im Wesentlichen Most, Fleisch- und Wurstwaren, Butter und Käse, Edel- und Fruchtbrände, sowie zugekaufte Produkte, zB Brot, Sauermüse, Mineralwasser, in einem eigens dafür errichteten Gebäude tischfertig zubereitet serviert. Der Betrieb sei an rd. 170 Tagen im Jahr geöffnet und verfüge

über 120 Sitzplätze, und zwar 60 innen und 60 im Freien. Die Ausstattung des Buschenschanks sei mit einem rustikalen Gastgewerbebetrieb absolut vergleichbar (Theke, Schankanlage). An Arbeitskräften würden neben den Abgabepflichtigen selbst drei erwachsene Kinder im Studentenalter sowie Personen aus dem Verwandtschaftskreis (Schwägerinnen) zur Verfügung stehen, die in keinem offiziellen Dienstverhältnis und auch nicht bei der Gebietskrankenkasse angemeldet seien. Sie würden mit Naturalleistungen (Speck, Käse, Rindfleisch, usw.) entschädigt.

Als weitere Besonderheit würden ein Kinderspielplatz, Schnupperreiten für Kinder, Pferdeschlittenfahrten im Winter angeboten. Laut Buschenschank-Führer würden "Busse auf Anmeldung" bedient.

Der Vergleich eines landwirtschaftlichen Hauptbetriebes mit einem möglichen Nebenbetrieb würde daran scheitern, dass sämtliche Erlöse über den Buschenschank erzielt würden. Der landwirtschaftliche Betrieb sei darauf ausgerichtet, dem gewerblichen Betrieb des Buschenschanks zu dienen. Nach der äußeren Erscheinungsform, der Art der Bewirtschaftung und dem Gesamtbild der Verhältnisse sei ein einheitlicher Gewerbebetrieb und nicht ein einheitlicher landwirtschaftlicher Betrieb gegeben.

Für Landwirte bestehe die Verpflichtung zur Aufzeichnung des Zukaufes von Warem in land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetrieben. Weiters habe jeder landwirtschaftlichen Betrieb die Verpflichtung, bei Inanspruchnahme von EU-Förderungsprogrammen Bestandsverzeichnisse für die geförderten Tierrassen zu führen. Über Verlangen sei lediglich das Bestandsverzeichnis für männliche Rinder vorgelegt worden. Die Bw. habe nicht das Abfindungsberechtigten zu führende Überwachungsbuch vorgelegt. Ab dem Jahre 1998 habe sie erstmalig Aufzeichnungen über die Gesamtumsätze des Mostbuschenschanks geführt. Die von der Bp im Schätzungswege zu ermittelnden Besteuerungsgrundlagen seien:

<i>Ab-Hof-Verkauf:</i>	Steuersatz			
Rind ausgeschrotet		42.000,--	0,--	0,--
	10	38.181,82,--	0,--	0,--
Schnaps		18.000,--	24.000,--	41.000,--
	20	15.000,--	20.000,--	34.166,67
Mostpresse		2.780,--	19.980,--	6.480,--
	20	2.316,67	16.650,--	5.400,--

<i>Buschenschank:</i>	10	15.000,--	15.000,--	15.000,--
Verwertung 30 Schweine	10	175.000,--	175.000,--	175.000,--
zugekaufte Schweineschlögel	10	10.000,--	10.000,--	10.000,--
Milchprodukte (Butter, Käse, Topfen)	10	40.000,--	40.000,--	40.000,--
Mehlspeisen	10	1.000,--	1.000,--	1.000,--
Summe		241.000,-	241.000,--	241.000,--
Most, Süßmost	20	288.000,--	288.000,--	288.000,--
Schnaps	20	30.000,--	42.000,--	70.500,--
Mineralwasser	20	46.000,--	46.000,--	46.000,--
Natursäfte	20	20.000,--	20.000,--	20.000,--
Summe	20	384.000,--	396.000,--	424.500,--
<i>Summe Buschenschank und Ab-Hof</i>		594.589,--	585.741,--	612.408,--

Der Prüfer besteuerte die Entgelte aus dem Buschenschank und Ab-Hof-Verkauf mit den allgemeinen Steuersätzen des UStG 1994. Die Vorsteuern schätzte er mit 5% der Gesamtumsätze. Den mit 20% der Gesamtumsätze aus dem Mostbuschenschank und Ab-Hof-Verkauf bemessenen Gewinn verminderte er um anteilige Zinsen und setzte ihn mit S 44.834,-- (1995), S 27.501,-- (1996) und S 19.369,-- (1997) fest.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers und erließ im gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder aufgenommenen Verfahren berichtigte Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 1995 bis 1997. Unter Berücksichtigung auch der Ergebnisse aus der Fremdenpension wurden die Entgelte inklusive Eigenverbrauch mit S 922.687,-- (1995), S 915.378,-- (1996) und S 984.918,-- (1997), die Vorsteuern mit S 48.578,-- (1995), S 54.199,-- (1996) und S 50.392,-- (1997) sowie die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit S 56.726,-- (1995), S 167,-- (1996) und S 44.593,-- (1997) veranlagt.

Die Bw. erhab gegen die Umsatz- und Feststellungsbescheide 1995 bis 1997 sowie den Bescheid betreffend die Festsetzung der Umsatzsteuer für Dezember 1998 Berufung und führte aus, den Buschenschank eröffnet zu haben, um der Großfamilie – sechs Kinder, von denen drei studieren – den Lebensunterhalt zu sichern. Der Gesetzgeber habe diese Möglichkeit bewusst geschaffen, um die wirtschaftlichen Lage existenzbedrohter land- und forstwirtschaftlicher Betriebe zu verbessern. Für 1995 und 1996 fehle für den Obstbuschenschank eine gesetzliche Regelung. In Hofstätter-Reichel, Einkommensteuer 1988, Kommentar, Band III Tz. 13 zu § 23 EStG 1988, werde eindeutig definiert, dass der Buschenschank nicht zu den Nebenbetrieben oder Nebentätigkeiten eines landwirtschaftlichen Betriebes gehört, sondern unmittelbarer Bestandteil des Betriebes – in diesem Fall des Weinbaubetriebes – sei. Diese Zuordnung der Umsätze werde für die im Formular Komb. 26 für die landwirtschaftlichen Einkünfte ab 1998 festgelegten Untersuchungsmerkmale dokumentiert und sei in analoger Anwendung auch für die Jahre 1995 und 1996 anzuwenden. Die Umsatzgrenze von S 330.000,-- beinhaltet nur Umsätze aus Be- und Verarbeitung sowie aus Nebenerwerb, die Umsätze aus dem Buschenschank seien nicht einzubeziehen, sie seien Teil des durch die Pauschalierung erfassten landwirtschaftlichen Betriebes. Es bestünde auf Grund der geltenden Verordnungen, insbesondere jener BGBl. II 430/1997, ein Rechtsanspruch auf die Veranlagung nach den geltenden Pauschalierungsrichtlinien. Dieses Wahlrecht werde durch die Behandlung in den eingereichten Steuererklärungen dokumentiert. Der Produktionskatalog betreffend den Ausschank von Getränken und selbsterzeugten kalten Speisen beinhaltet nur die im § 4 Kärntner Buschenschankgesetz (K-BuG) angeführten Waren. Auch sei der im § 30 Abs. 9 BewG 1955 normierte Zukaufswert nicht überschritten.

Für den Ausschank habe aus Platzgründen ein eigenes Gebäude errichtet werden müssen. Das kleine rustikale Nebengebäude sei aus abgetragenen Baumaterialien mit überwiegend persönlicher Eigenleistung gebaut und entsprechend der im § 2 Abs. 2 K-BuG geforderten Mindestausstattung gestaltet worden.

Die Verkehrsauffassung als Zuordnungsmerkmal für einen Gewerbebetrieb sei äußerst problematisch, da dies ein unbestimmter Begriff der Rechtsprechung bzw. der Sachverhaltsbeurteilung sei, der jedenfalls nicht einschränkend auszulegen sei. Im landwirtschaftlichen Bereich seien kommerzielle Aktivitäten, entsprechende Räumlichkeiten, Werbemaßnahmen und Gästebetreuung unerlässlich. Dazu komme das Angebot typisch bürgerlicher selbsterzeugter Qualitätsprodukte, wodurch den Erwartungen und Vorstellungen von Gästen entsprochen würde, die rustikale bürgerliche Verhältnisse suchen würden. Zum Kinderspielplatz, Schnupperreiten, Pferdeschlittenfahrten, usw., sei zu sagen, dass diese

Veranstaltungen ausschließlich von anderen Unternehmern (nicht am Standort des Betriebes) erbracht und direkt vereinnahmt worden seien. Dieses Vermittlungsservice diene im Rahmen der Gästebetreuung zur Information und habe lediglich werbemäßigen Charakter. Die eigenen Pferde seien in diesem Zeitraum nicht in der Hofstelle, sondern als Weidevieh auf fremden Almen eingestellt gewesen. Einschränkungen gegenüber einem Gewerbebetrieb seien die reduzierten Öffnungszeiten von 200 Tagen im Jahr (tatsächlich würde an 170 Tagen offen gehalten) sowie die Sperrstunde bereits um 22 Uhr. Es sei daher kein einheitlicher Gewerbebetrieb gegeben. Der unbestimmte Begriff der Verkehrsauflassung müsse der modernen wirtschaftlichen Entwicklung entsprechend angepasst und interpretiert werden.

Die Bw. habe im Berufungszeitraum weitere landwirtschaftliche Flächen zugepachtet, die bewirtschaftete Nutzfläche würde 9,6854 ha und die VE würden auf Basis der "Allgemeinen Viehzählung" der Gemeinde zum Ende eines jeden Jahres 14,85 (1995), 13,95 (1996), 12,65 (1997) und 13,95 (1998) - in all den Jahren gerundet 14 - betragen.

Laut den Ausführungen der Bw. im Schreiben vom 26. Jänner 2004 sei die dem Buschenschank-Führer entnommene werbemäßig dargestellte Ausstattung auf den realistisch vorhandenen Standard zu reduzieren. Die Sitzplätze seien rustikale Tische und Bänke, bei normalen Sitzverhältnissen seien im Innenraum und Freien je 50 Sitzplätze vorhanden. Die Plätze würden nicht zusammen, sondern je nach Witterungsverhältnissen alternativ genutzt. Die "Verarbeitung" sei bei Vieh und Schnaps gering, bei Fleisch würde kein Gegenstand anderer Marktgängigkeit geschaffen.

In der Niederschrift vom 30. Jänner 2004 gaben W. U. und J. U. bekannt, dass für die Rinder Prämien erst ab 1999 beantragt und daher ab diesem Jahr Bestandsverzeichnisse geführt würden. Für Schweine seien keine Bestandsverzeichnisse erforderlich, allenfalls für Zuchtschweine. Die Anzahl von 30 Schweinen sei zu hoch angenommen, der durchschnittliche Stand würde 25 betragen. Zur fehlenden "Tradition" eines Obstbuschenschank führten sie aus, dass die historische Entwicklung im Erkenntnis vom 16. 9. 2003 nicht objektiv dargestellt sei und die Kriterien in Rz. 4231 EStR 2000 ignoriert würden.

Nach Ansicht des Finanzamtes würden die zugepachteten Flächen zu keiner Erhöhung der VE führen. Die nachträglich vorgelegten Bestandsverzeichnisse für Rinder würden nur teilweise den Prüfungszeitraum betreffen und seien sie für einen vollständigen Nachweis der im landwirtschaftlichen Betrieb erzeugten oder gehaltenen Rinder nicht geeignet. Die stichtagbezogenen Zähllisten würden keinen vollständigen Überblick über die im Laufe eines

Jahres durchgef hrten Abgänge bei den Rindern geben. Bei der Bewertung der VE durch die Bp sei den ursprünglichen Angaben des W. U. gefolgt worden.

Mastschweine würden auch laut Rücksprache mit dem W. U. als Einstellferkel mit einem Gewicht von ca. 25 kg gekauft, die Mast bis zu einem Gewicht von ca. 120 kg würde im Durchschnitt drei bis vier Monate dauern. Die bei den Viehz hlungen 1994/1995/1996 angeführten Stückzahlen von 25/27/21 würden, (theoretisch) mit einem Vervielfacher von 3 bis 4 - also 3,5 - multipliziert, eine mögliche Jahresproduktion an Schweinen von 87/94/73 Stück ergeben. Die angegebene Anzahl der geschlachteten Schweine pro Jahr stelle daher in der Bewertung der VE eine eher zu niedrige Angabe des W. U. dar.

Grundaufzeichnungen habe es für "unmittelbare" land- und forstwirtschaftliche Erlöse nicht gegeben, vereinzelte Ab-Hof-Verkäufe von Rinder-Frischfleisch habe die Bw. nicht aufgezeichnet. Im Prüfungsverfahren seien lediglich Ab-Hof-Verkäufe von Schnäpsen bekannt gegeben, Grundaufzeichnungen jedoch nicht vorgelegt worden.

Wenn auch der "Mostbuschenschank" in der VO BGBI. II 107/1997 nicht zitiert sei, gebe es in § 7 dieser VO den "land- und forstwirtschaftlichen Nebenerwerb", wofür Einnahmen aufzuzeichnen seien und die sich in einer Unterordnung zum Hauptbetrieb befinden m sstten. Auch seien die in § 6 Abs. 1 der VO BGBI. II 430/1997 geforderten Aufzeichnungen von Einnahmen im Prüfungszeitraum nicht wahrgenommen worden. Durch den hohen Verarbeitungsgrad der Urprodukte liege zweifelsohne ein Verarbeitungsbetrieb vor, der als Konkurrent für typische Gewerbebetriebe, zB Gastwirtschaften, anzusehen sei.

Dem hielt die Bw. entgegen, dass insgesamt zugepachtete Flächen von 1,2914ha wie eigene und landwirtschaftlich und insgesamt 10,8866 ha bewirtschaftet würden und die Pflege des Ortsbildes nur ein Nebeneffekt sei. Die VE hätten bei richtigem Ansatz der Pferde durchschnittlich 13,44 betragen.

Im beigelegten Schreiben vom 28. Feber 2004 führte J. U. aus, durchschnittlich 30 Schweine zu halten, von denen 25 dem Buschenschank und 4 bis 5 dem Eigenverbrauch (für eine Großfamilie mit 8 Personen) dienen würden. Die Bw. würde in der Zeit vom 1. April bis 1. Juni 30 Ferkel mit einem Lebendgewicht von 23 bis 36 kg einstellen, nach Fütterung würde ab ca. 1. Dezember mit der Schlachtung begonnen. Pro Monat würden 2 mal 5 Schweine nach geeigneter Mondphase geschlachtet. Für die Speckproduktion würde der Speck ca. vier Wochen in der Beize liegen, anschließend ca. zwei Wochen geselcht und dann für ca. acht Wochen zum Trocknen aufgehängt. Die Bw. besitze keine klimatisierte Trockenkammer, weshalb sie den Speck nur in der kalten Jahreszeit produziere.

Über die Berufung wurde erwogen:

A. Umsatz- und Einkommensteuer 1995 bis 1997:

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.

Zu den Einkünften im Sinne des Abs. 1 gehören gemäß § 21 Abs. 2 Z. 1 EStG 1988 auch Einkünfte aus einem land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetrieb. Als Nebenbetrieb gilt ein Betrieb, der dem land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb zu dienen bestimmt ist.

Die Zucht oder das Halten der in Abs. 7 genannten Tiere gilt gemäß § 30 Abs. 5 BewG 1955 als landwirtschaftlicher Betrieb, wenn bezogen auf die reduzierte landwirtschaftliche Nutzfläche dieses Betriebes (Abs. 6) für die ersten 5 Hektar nicht mehr als 3, für die nächsten 5 Hektar nicht mehr als 6, für die nächsten 10 ha nicht mehr als 3 Vieheinheiten (Abs. 7) durchschnittlich erzeugt oder gehalten werden. Wird jedoch dieser Höchststand nachhaltig überschritten, so ist hinsichtlich des gesamten Tierbestandes das Vorliegen eines gewerblichen Betriebes anzunehmen.

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 § 2 Abs. 3 Gewerbeordnung (GewO) 1994 gehören zur Land- und Forstwirtschaft im Sinne dieses Bundesgesetzes (Abs. 1 Z. 1)

idF BGBl. 691/1995 und BGBl. 10/1997

1. die Hervorbringung und Gewinnung pflanzlicher Erzeugnisse mit Hilfe der Naturkräfte, einschließlich des Wein- und Obstbaues, des Gartenbaus und der Baumschulen; ...
2. das Halten von Nutztieren zur Zucht, Mästung oder Gewinnung tierischer Erzeugnisse;

idF BGBl. 63/1997

1. die Hervorbringung und Gewinnung pflanzlicher Erzeugnisse mit Hilfe der Naturkräfte, einschließlich des Wein- und Obstbaues, des Gartenbaues und der Baumschulen; ...

...; hinsichtlich aller Betriebszweige mit Ausnahme des Weinbaues ferner der Zukauf von inländischen Erzeugnissen des jeweiligen Betriebszweiges, wenn deren Einkaufswert nicht mehr als 25% des Verkaufswertes aller Erzeugnisse des jeweiligen Betriebszweiges beträgt; hinsichtlich aller Betriebszweige ferner der Zukauf von inländischen Erzeugnissen des jeweiligen Betriebszweiges im ernteausfallsbedingten Umfang;

2. das Halten von Nutztieren zur Zucht, Mästung oder Gewinnung tierischer Erzeugnisse; ..." Bei nichtbuchführungspflichtigen Unternehmern, die Umsätze im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes ausführen, wird gemäß § 22 Abs. 1 UStG 1994 die Steuer für diese Umsätze mit 10% der Bemessungsgrundlage festgesetzt. Die diesen Umsätzen zuzurechnenden Vorsteuerbeträge werden in gleicher Höhe festgesetzt. ...

Unternehmer im Sinne des Abs. 1 haben gemäß § 22 Abs. 2 UStG 1994 für die Lieferungen und den Eigenverbrauch der in der Anlage nicht angeführten alkoholischen Getränke und alkoholischen Flüssigkeiten eine zusätzliche Steuer von 10% der Bemessungsgrundlage zu entrichten; ...

Als land- und forstwirtschaftlicher Betrieb ist gemäß § 22 Abs. 3 UStG 1994 ein Betrieb anzusehen, dessen Hauptzweck auf die Land- und Forstwirtschaft gerichtet ist. Als Landwirtschaft gelten insbesondere der Acker-, Garten-, Gemüse-, Obst- und Weinbau, die Wiesen- und Weidewirtschaft einschließlich der Wanderschäferei, die Fischzucht einschließlich der Teichwirtschaft und die Binnenfischerei, die Imkerei sowie Tierzucht- und Tierhaltungsbetriebe im Sinne des § 30 BewG 1955.

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.

Vorweg ist festzuhalten, dass im gegenständlichen Fall mangels entsprechender Aufzeichnungen über den Viehbestand mit den jeweiligen Zu- und Abgängen innerhalb eines jeden Jahres eine zuverlässige Feststellung der Anzahl des Viehbestandes nicht möglich ist. Die stichtagsbezogenen Statistiken der Gemeinde vermögen nicht die Anzahl der Tiere eines Jahres zu dokumentieren, weil sich die Vorgänge – insbesondere hinsichtlich der Schweine – oft innerhalb eines Jahres "abspielen". Auch wenn nach bewertungsrechtlichen Vorschriften die Tierhaltung eine landwirtschaftliche ist, führt dies nicht zwingend zur Qualifikation der Einkünfte als solche aus Land- und Forstwirtschaft, denn es gilt zu untersuchen, was mit dem

"Urprodukt (Tier)" in weiterer Folge geschehen ist bzw. in welcher Art und Weise es "auf den Markt" gelangte.

Betrachtet man nun § 21 EStG 1988, so fallen darunter nach Z. 1 Einkünfte aus dem Betrieb von Landwirtschaft, Obstbau, ... sowie nach Z. 2 die Einkünfte aus Tierzucht- und Tierhaltungsbetrieben. Die Einkunftsart Land- und Forstwirtschaft umfasst nur Tätigkeiten, die auf die planmäßige Nutzung der Naturkräfte gerichtet sind und Urproduktion darstellen (vgl. das Erkenntnis des VwGH vom 27. 11. 2001, 97/14/0135).

Dem § 21 Abs. 2 EStG 1988 ist schon zu entnehmen, dass die Be- und Verarbeitung grundsätzlich außerhalb des landwirtschaftlichen "Kernbereiches" liegt bzw. nur mehr zu diesem zählt, sofern sie dem landwirtschaftlichen Hauptbetrieb "dient".

Der land- und forstwirtschaftliche Nebenbetrieb ist ein Gewerbebetrieb, der auf Grund seiner wirtschaftlichen Zweckbestimmung und seiner wirtschaftlichen Bedeutung für den Betrieb der Land- und Forstwirtschaft im Sinne eines Hilfsbetriebes untergeordnet ist. Umsatz und Gewinne sind Anhaltspunkte, ob ein Nebenbetrieb oder ein selbstständiger Gewerbebetrieb vorliegt (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, 3. Auflage, Tz. 71 zu § 21 EStG 1988 und die dort zitierte Judikatur). Ob von mehreren Betrieben eines Unternehmers der eine dem anderen zu dienen bestimmt ist und welcher in diesem Fall als der herrschende, welcher als der dienende anzusehen ist, ist im Einzelfall gemäß der Verkehrsauffassung nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Tätigkeit des Unternehmers zu beurteilen (vgl. das Erkenntnis des VwGH vom 30. 4. 1953, Zi. 98/51).

Eine gewerbliche Tätigkeit ist Nebenbetrieb des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes, wenn weitaus überwiegend land- und forstwirtschaftliche Produkte aus der eigenen Produktion im Gewerbebetrieb be- oder verarbeitet werden; dabei muss die land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit weiter Haupttätigkeit bleiben, dh. die Einkünfte aus der direkten Verwertung land- und forstwirtschaftlicher Produkte müssen die Einkünfte aus dem Nebenbetrieb übersteigen (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, 3. Auflage, Tz. 84 zu § 21 EStG 1988). Be- und Verarbeitungsbetriebe gelten als land- und forstwirtschaftliche Nebenbetriebe, wenn die gewonnenen Erzeugnisse ausschließlich oder zumindest überwiegend im eigenen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb durch Urproduktion erzeugte Produkte verwendet werden; werden Rohstoffe in erheblichem Ausmaß zugekauft, liegt ein Gewerbebetrieb vor. Die Be-/Verarbeitung kann Nebenbetrieb sein, wenn die dort ausgeübte Tätigkeit über den Rahmen der ersten Bearbeitung hinausgeht. Ein selbstständiger Gewerbebetrieb liegt vor, wenn sich die Verarbeitung von der Urproduktion so weit entfernt,

dass nach der Verkehrsauffassung von einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb nicht mehr gesprochen werden kann. Ein Gewerbebetrieb wird dann kein Nebenbetrieb sein, wenn das ausschließlich oder größtenteils aus dem land- und forstwirtschaftlichem Betrieb gezogene Rohmaterial beim Endprodukt nur mehr einen geringen Wertanteil hat (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, 3. Auflage, Tz. 72 und 79 zu § 21 EStG 1988 und die dort zitierte Judikatur).

Der VwGH nimmt einen Nebenbetrieb zudem nur dann an (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, 3. Auflage, Tz. 74 zu § 21 EStG 1988), wenn auch eine Unterordnung hinsichtlich der wirtschaftlichen Bedeutung gegeben ist. Übersteigen die Einkünfte aus dem gewerblichen Betrieb dauerhaft die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, kann dem Begriff nach nicht mehr von einem Nebenbetrieb gesprochen werden (vgl. das Erkenntnis des VwGH vom 3. 4. 1959, ZI. 2315/57 sowie vom 30. 4. 1953, ZI. 98/51).

Es bedarf im gegenständlichen Fall der Klärung der Frage, welche Erzeugnisse der Landwirtschaft noch als "Urprodukte" und welche als "be- und verarbeitet" zu qualifizieren sind. Diese Frage muss man sich jedoch unabhängig von der "Absatzschiene" – Buschenschank, Ab-Hof-Verkauf, Verkauf am Bauernmarkt - stellen, weil die Produktion der Erzeugnisse dem Absatz "vorgelagert" ist.

Werden in einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb gewonnene Erzeugnisse in der Form weiter verarbeitet, dass ein Gegenstand neuer Marktängigkeit entsteht, liegt ein Verarbeitungsbetrieb vor. Ob noch Urproduktion oder bereits Be- oder Verarbeitung vorliegt, ist nach der Verkehrsauffassung zu beurteilen (vgl. das Erkenntnis des VwGH vom 16. 9. 2003, 99/14/0228). Bei der Be- und Verarbeitung entsteht aus der Urproduktion ein neues Wirtschaftsgut mit einer anderen Marktängigkeit. IdR handelt es sich um eine Veredelung der Urprodukte. Das Portionieren und Verpacken von selbsterzeugten land- und forstwirtschaftlichen Produkten ist unmittelbar land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit. Tätigkeiten, die auf die Haltbarmachung gerichtet sind, stellen land- und forstwirtschaftliche Nebenbetriebe dar, dazu zählen das Einfrieren, Abfüllen in Konserven und das Räuchern von zB Fisch und Fleisch. Ein Be- und Verarbeitungsbetrieb kann aber auch Nebenbetrieb sein, wenn die dort ausgeübte Tätigkeit über den Rahmen der ersten Be- und Verarbeitung hinausgeht. Ob noch ein Nebenbetrieb vorliegt, ist nach der Verkehrsauffassung zu beurteilen; diese kommt in § 2 Abs. 4 GewO 1994 zum Ausdruck (Doralt II, Tz. 78 f. zu § 21 EStG 1988).

§ 2 Abs. 4 GewO 1994 hat folgenden Wortlaut:

idF BGBl. 691/1995 und BGBl 10/1997:

"Unter Nebengewerbe der Land- und Forstwirtschaft im Sinne dieses Bundesgesetzes (Abs. 1 Z 2) sind zu verstehen:

1. die Verarbeitung und Bearbeitung hauptsächlich des eigenen Naturproduktes bis zur Erzielung eines Erzeugnisses, wie es von Land- und Forstwirten in der Regel auf den Markt gebracht wird, soweit die Tätigkeit der Verarbeitung und Bearbeitung gegenüber der Tätigkeit der Erzeugung der Naturprodukte jeweils innerhalb des pflanzlichen oder tierischen Produktionsbereiches wirtschaftlich untergeordnet bleibt; der Wert der allenfalls mitverarbeiteten Erzeugnisse muss gegenüber dem Wert des bearbeiteten oder verarbeiteten Naturproduktes untergeordnet sein;

idF BGBl. 63/1997:

Unter Nebengewerbe der Land- und Forstwirtschaft im Sinne dieses Bundesgesetzes (Abs. 1 Z. 2) sind zu verstehen:

1. die Verarbeitung und Bearbeitung überwiegend des eigenen Naturproduktes unter der Voraussetzung, dass der Charakter des jeweiligen Betriebes als land- und forstwirtschaftlicher Betrieb gewahrt bleibt; die Be- und Verarbeitung kann auch durch einen befugten Gewerbetreibenden im Lohnverfahren erfolgen; der Wert der allenfalls mitverarbeiteten Erzeugnisse muss gegenüber dem Wert des bearbeiteten oder verarbeiteten Naturproduktes untergeordnet sein."

Die Gewerbeordnung spricht bereits dafür, dass die Be- und Verarbeitung etwas "außerhalb" des Kernbereiches der Landwirtschaft ist, regelt sie doch die "Land- und Forstwirtschaft" in § 2 Abs. 3 GewO 1994, die zum Nebengewerbe der Land- und Forstwirtschaft zählende Verarbeitung und Bearbeitung hauptsächlich der eigenen Naturprodukte jedoch in § 2 Abs. 4 GewO 1994. Die Be- und Verarbeitung ist also eine an sich gewerbliche Tätigkeit, die von der GewO 1994 unter bestimmten Voraussetzung bzw. bei einer bestimmten "Dimension" von der Anwendung der GewO ausgenommen bleibt.

Im gegenständlichen Fall wurde unbestrittenmaßen nur ein sehr geringer Anteil am "Rohprodukt" Frischfleisch verkauft, eine Aufzeichnung der Beträge erfolgte nicht. Beinahe das ganze Fleisch wurde zur Produktion der tischfertigen Produkte verwendet. Beim Obst kam es sogar teilweise zum Zukauf. Betrachtet man nun den "Produktionsvorgang" völlig unabhängig von der Absatzschiene der produzierten Erzeugnisse, so werden aus den eindeutig der Landwirtschaft zuzurechnenden "Tieren" durch das Zerteilen, Beimengen von Gewürzen und anderen Zutaten, Würstel, Salami, Schinken, usw., hergestellt. Des Weiteren wird aus dem Urprodukt "Obst" durch Pressen des Obstes in der hofeigenen Mostpresse und entsprechender weiterer Verarbeitung Most hergestellt. All diese Vorgänge erfordern die "gewerbliche" Haltbarmachung und macht das "Urprodukt" Fleisch bzw. Obst nur mehr den weitaus geringeren Wertanteil am Endprodukt aus. Hält man sich die "Gegenstände" – zum einen die Tiere bzw. Obst und zum anderen die "verkaufs- und tischfertigen" Verarbeitungsprodukte, wie Würstel, Salami, Schinken, Speck, usw., bzw. den haltbar

gemachten, in Gefäße abgefüllten Most – vor Augen, so wird man in ihnen wohl "Gegenstände anderer Marktgängigkeit" erblicken können. Dafür sprechen auch die Ausführungen im Erkenntnis vom 16. 9. 2003, die die im Ab-Hof-Verkauf veräußerten Erzeugnisse – hiebei handelte es sich im Wesentlichen um die im Buschenschank verkaufte Produktpalette der Bw. – der gewerblichen Tätigkeit zurechneten. Wird man das Zerteilen der Tiere zB in Hälften noch als "erste Bearbeitung" ansehen können, so haben die von der Bw. produzierten Erzeugnisse einen solchen Verarbeitungsgrad erreicht, wie er üblicherweise von "gewerblichen" Fleischereien angeboten wird.

Wollte man in den Endprodukten Erzeugnisse sehen, "wie sie von Land- und Forstwirten in der Regel auf den Markt gebracht werden (§ 2 Abs. 4 GewO)", so kann bei der gegebenen Konstellation nicht mehr davon gesprochen werden, dass – wie in § 2 Abs. 4 GewO 1994 weiters gefordert - die Tätigkeit der Be- und Verarbeitung gegenüber der Tätigkeit der Erzeugung der Naturprodukte jeweils innerhalb des pflanzlichen oder tierischen Produktionsbereiches wirtschaftlich untergeordnet bzw. der *Charakter* des jeweiligen Betriebes als land- und forstwirtschaftlicher Betrieb gewahrt geblieben ist, weil die Be-/Verarbeitung die "zentrale Position" eingenommen hat und die Landwirtschaft nahezu ausschließlich betrieben wurde, um die be-/verarbeiteten Produkte "an den Mann zu bringen". Das Hauptaugenmerk war also auf den gewerblichen Vorgang, aus den "Rohmaterialien" haltbar gemachte, tischfertige Produkte zu schaffen, gerichtet. Die Landwirtschaft diente nicht bzw. kaum dazu, ihre "Rohprodukte" bzw. nur geringfügig bearbeiteten Produkte – so zB Tiere zerteilt in Hälften - zu verkaufen, sondern um den Buschenschank, Ab-Hof-Verkauf und auch die gewerbliche Fremdenpension mit den be-/verarbeiteten Erzeugnissen zu "bedienen".

Dass nur Familienangehörige mitgearbeitet haben, deren Arbeitskraft – für die Bw. die zweifellos günstigste Möglichkeit - in Naturalien abgegolten worden sein soll, vermag die Gewerblichkeit noch nicht auszuschließen. Denn der mit dem Leistungsangebot verbundene Arbeitsaufwand war derart umfangreich, dass nicht nur der Einsatz der Bw., sondern der weiterer Arbeitskräfte gefordert war.

Mit der Verordnung BGBl. II 430/1997, berichtigt durch BGBl. II 30/1998, wurde nunmehr die Be- und Verarbeitung dergestalt geregelt, dass der Gewinn aus be- und/oder verarbeiteten eigenen und zugekauften Produkten durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zu ermitteln ist (§ 6 Abs. 1 leg. cit.), wobei die Betriebsausgaben mit 70% der gegenüberstehenden Betriebseinnahmen (inklusive Umsatzsteuer) anzusetzen sind (§ 6 Abs. 3 leg. cit.). Voraussetzung für die Zurechnung der Be- und/oder Verarbeitung des Urproduktes (Abs. 1) zur Land- und Forstwirtschaft ist, dass die Be- und/oder Verarbeitung nach ihrer

wirtschaftlichen Zweckbestimmung zum land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb im Verhältnis der wirtschaftlichen Unterordnung steht. Eine Unterordnung iS der Abs. 2 und 3 liegt gemäß § 6 Abs. 4 leg. cit. nur dann vor, wenn die Einnahmen aus alleiniger Be- und/oder Verarbeitung S 330.000,-- (inklusive Umsatzsteuer) nicht übersteigen. Bei nebeneinander vorliegenden Nebenerwerb und Be- und/oder Verarbeitung ist die Unterordnung nur dann gegeben, wenn die gemeinsamen Einnahmen S 330.000,-- (inklusive Umsatzsteuer) nicht übersteigen und das Ausmaß der land- und forstwirtschaftlichen Grundflächen mehr als 5 Hektar oder der weinbaulich oder gärtnerisch genutzten Grundflächen mehr als 1 Hektar beträgt. ...

Auch nach § 6 der VO wird nach Übersteigen der Einnahmen von S 330.000,-- aus der Be-/Verarbeitung allein bzw. zusammen mit dem landwirtschaftlichen Nebenerwerb die Gewerblichkeit begründet, dh. für Einnahmen von maximal S 330.000,-- wird die an sich schon im Produktionsvorgang gelegene Gewerblichkeit per VO ausgeschlossen.

Würde im gegenständlichen Fall unter dem Blickwinkel der VO BGBI. II 430/1997 auf Grund der relativ geringen Beträge der Ab-Hof-Verkauf noch der Landwirtschaft zuzurechnen sein, so kann dem dennoch nicht gefolgt werden, weil die VO für den Streitzeitraum noch nicht maßgeblich war und bei der Bw. der fast ausschließliche Zweck der Landwirtschaft in der gewerblichen Be-/Verarbeitung und dem Absatz dieser Produkte gelegen ist. Eine dieser "Absatzschienen" war der Buschenschank der Bw., der im Buschenschank-Führer wie folgt beschrieben wird:

" G `S BUSCHENSCHANK (116)

Inhaber: Fam. U

Vulgename: G

Adresse: S-Straße 27, S

Telefon:

Busverbindung: Haltestelle P ca. 3 Minuten

Öffnungszeiten: Jänner, Mai, Juni, Juli, August, September, Dezember; täglich von 16 Uhr bis 22 Uhr

Ab-Hof-Verkauf: Schnaps

Ausstattung: Innen 60 Sitzplätze, außen 60 Sitzplätze

Zimmer: 5x2, 5x3

Wege: Süduferweg, markierte Wanderwege, Spazierwege um den M S, Radfahrmöglichkeiten

Busse: auf Anmeldung

Spielplatz: ja

Speisen: ..., Brettljause, Germmehlspeisen, Geselchtes, Grammelaufstrich, Verhackert, Hauswürstel, Käseauswahl (Almkäse, Frischrahmkäse, eingelegter Käse), Kräutertopfen, Liptauer, Schinken, Schweinsbraten, Speck, Leberstreichwurst, Glundner Käse, Kärntner Reindling,...

Edelbrände zum Mitnehmen: Apfelschnaps, Obstler, Birnenschnaps, Zwetschkenschnaps
Angesetzte Schnäpse: Nuss-, Himbeer-, Quitten-, Pfirsich-, Honig-, Preiselbeerschnaps,

Most: Apfelmast

Fruchtsaft: Apfel-Hollunderblüten-, Zitronenmelissensaft

Sonstige Getränke: Kräutersirup

Zufahrt: K, V, S, Richtung S, M S, bis zur alten Kirche, vis-à-vis, links Straße in Richtung See (S-str.), bis direkt in den Hof (beschildert).

Besonderheiten: Die Erlebnisbuschenschank liegt in Seenähe und bietet ein reichhaltiges Programm, Schnupperreiten auf Norikern und Ponys für Kinder im Sommer und im Winter Pferdeschlittenfahrten. Teile von einem alten Haus aus dem G-tal und von einer alten Tenne aus dem M-tal wurden hier aufgestellt. Eine Mischung, die sich sehen lassen kann. Viele Kuriositäten sind in der Buschenschank an den Tramgehängt, wie alte Schlittschuhe und Schneeschuhe. In der Mitte des Raumes steht ein alter Kachelofen, der aus drei verschiedenen Kachelöfen zusammengesetzt wurde. Eine schöne lärcherne Stiege führt auf die Galerie."

Der Buschenschank ist im § 21 EStG 1988 nicht ausdrücklich genannt.

In der für die Jahre 1995 und 1996 geltenden Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes aus Land- und Forstwirtschaft, BGBl. II 107/1997, findet sich für den Buschenschank im Rahmen des Obstbaus keine Regelung. In dieser Verordnung ist in § 5 Abs. 5 für den Weinbaubuschenschank normiert, dass die Gewinne aus Buschenschank und Bouteillenweinverkauf durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gesondert zu ermitteln sind, dies auch, wenn die weinbaulich genutzte Fläche von 60 Ar unterschritten wird.

Nach § 6 Abs. 1 der VO, BGBl. II 430/1997, berichtigt durch BGBl. II 30/1998, ist der Gewinn aus Buschenschank im Rahmen des Obstbaus durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gesondert zu ermitteln und scheidet der auf diese Tätigkeit entfallende Anteil des Einheitswertes aus. Bei der Ermittlung des Gewinnes aus Buschenschank im Rahmen des Obstbaus sind gemäß § 6 Abs. 3 der VO die Betriebsausgaben mit 70% der gegenüberstehenden Betriebseinnahmen (inklusive Umsatzsteuer) anzusetzen. Die VO war für die Jahre 1997 bis 1999 anzuwenden, jedoch waren gemäß § 6 Abs. 5 der VO die Bestimmungen der Abs. 1 und 3, sofern sie die Gewinnermittlung aus Buschenschank im Rahmen des Obstbaus betroffen haben, nicht anzuwenden. Somit bestand bis einschließlich 1997 keine ausdrückliche Regelung für den Obstbuschenschank.

Nach der für die Verkehrsauffassung als Orientierungshilfe heranzuziehende GewO 1994 ist der Buschenschank gemäß § 2 Abs. 1 Z. 5 GewO 1994 von der Anwendung der GewO ausgenommen. Zum Buschenschank heißt es in § 2 Abs. 9 GewO 1994 wie folgt:

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

Die Ausnahme für die Anwendung der GewO auf den Buschenschank spricht dafür, dass der Buschenschank "isoliert betrachtet" eine gewerbliche Tätigkeit ist. Dem Erkenntnis vom 16. 9. 2003 ist nicht zu entnehmen, dass dem Buschenschank allein schon durch die Ausnahme von der GewO 1994 seine Gewerblichkeit genommen wäre. Eine solche Aussage wurde in diesem Erkenntnis nicht getroffen.

Wollte man bei der gegebenen Rechtslage für den Berufungszeitraum auf Grund der "Freistellung" in der GewO und dem Umstand, dass Übertretungen des K-BuG im Prüfungszeitraum nicht festgestellt wurden, den Buschenschank der landwirtschaftlichen "Urproduktion" zurechnen, so würde man übersehen, dass ohne einer im § 6 der VO BGBI. II 430/1997 für den Buschenschank getroffenen Regelung - wie bereits oben dargelegt – in der "Absatzschiene Buschenschank" die be-/verarbeiteten landwirtschaftlichen Erzeugnisse, wie zB Most, Schinken, Speck, Salami, usw., also die "gewerblich vorbelasteten Produkte" Eingang gefunden haben, somit die Landwirtschaft eigentlich überwiegend dem "Betrieb" des Buschenschanks diente.

Gesetzt den Fall, dass ein Landwirt kein Frischfleisch oder sonstige Urprodukte verkauft, sondern nur die be-/verarbeitete Produktpalette des Bw, so würde er bei Absatz im Rahmen des Buschenschanks landwirtschaftliche Einkünfte, belastet mit der 10%-igen Zusatzsteuer beziehen, bei Absatz im Rahmen des Ab-Hof-Verkaufs bzw. des Bauernmarktes Einkünfte aus Gewerbebetrieb, diese belastet mit den allgemeinen Steuersätzen des UStG 1994. Würde tatsächlich – wie die Bw. meint - kein Gegenstand anderer Marktähnlichkeit geschaffen, und würden die Wurstel, usw., landwirtschaftliche "Urprodukte" sein, so dürfte der Verkauf dieser Produkte niemals – auch nicht bei ausschließl. Ab-Hof-Verkauf bzw. Verkauf am Bauernmarkt - zur Gewerblichkeit führen.

Die Bw. begeht, die zum Weinbaubuschenschank getroffenen Ausführungen im Erkenntnis des VwGH vom 10. 6. 1987, 86/13/0065, analog auf den Obstbuschenschank anzuwenden, dass nämlich der Buschenschank unmittelbarer Bestandteil der Land- und Forstwirtschaft und nicht Nebenbetrieb oder eine Nebentätigkeit sei, und will den Gewinn aus dem Buschenschank im Rahmen der Pauschalierung abgegolten haben. Der Gleichstellung des Weinbau- mit dem Obstbuschenschank kann angesichts der Ausführungen im Erkenntnis des VwGH vom 16. 9. 2003, 99/14/0228, nicht gefolgt werden. Zwar hat der VwGH im Erkenntnis vom 10. 6. 1987, 86/13/0065, ausgeführt, dass der Weinbuschenschank nach der Verkehrsauffassung unmittelbarer Bestandteil des Weinbaubetriebes ist und daher weder zu den Nebenbetrieben noch zu den Nebentätigkeiten im Bereich der Land- und Forstwirtschaft zählt. Die Verkehrsauffassung würde auf die damals gebräuchliche Form des Buschenschanks zurückgehen, der den Weinbauern dazu gedient hätte, den selbst erzeugten Wein zu verkaufen. Der unmittelbare Konsum im Rahmen des Buschenschanks und allenfalls der Verkauf in Flaschen seien oftmals einziger Gegenstand des Buschenschanks gewesen oder seien jedenfalls in dessen Mittelpunkt gestanden. Überdies habe der direkte Ausschank den Weinbauern die Möglichkeit eröffnet, verschiedene Weinsorten oder "Jahrgänge" zu präsentieren. Speisen seien nicht verabreicht worden, mitunter sei der Verzehr selbst mitgebrachter Speisen nicht unüblich gewesen. Ob die mittlerweile eingetretene Entwicklung des Buschenschanks hin zu gastronomischen Betrieben, die ein reichhaltiges Speisen- und Getränkeangebot, nur einschränkt durch einzelne gewerberechtliche Auflagen, zB das Verbot der Verabreichung warmer Speisen sowie die in Kärnten bestehende gesetzliche Beschränkung auf 200 Öffnungstage im Jahr, zu einer veränderten Verkehrsauffassung geführt hätten, habe im Beschwerdefall dahingestellt bleiben können. Dass der Buschenschank im Bereich des Obstbaus auf eine dem Weinbau entsprechende Tradition und eine daraus entstandene Verkehrsauffassung zurückblicken könne, hätte die belangte Behörde nämlich nicht festgestellt und sei für den VwGH auch nicht ohne Weiteres einsichtig.

Abgesehen davon, dass Argumente, mit denen eine Gleichstellung des Weinbau- mit dem Obstbuschenschank zu befürworten gewesen wäre, von der Bw. nicht vorgebracht wurden, sprechen die Ausführungen im Erkenntnis dafür, dass der Buschenschank seiner Konzeption nach gewissermaßen ein "Nebenbei", nicht aber der eigentliche Zweck der Landwirtschaft sein sollte. Die "Unterordnung" findet sich auch – wie oben dargelegt – in § 2 Abs. 4 GewO 1994. Bei der gegenständlichen Konstellation fällt aber ins Auge, dass bei der Bw. der Buschenschank und die sonstigen "gewerblichen" Absatzschienen den gesamten Anteil der Betätigung ausmachten, die Landwirtschaft nur die Basis für die weiteren Be-/Verarbeitungs-

und Vermarktungsformen gewesen ist. Die Bw. möchte zwar die für sie "vorteilhafte" Zuordnung des Buschenschanks zu den landwirtschaftlichen Einkünften, wehrt sich aber gegen eine dem Weinbaibuschenschank entsprechende Einkünfteermittlung im Rahmen einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung, die auf Grund der VO BGBI. II 107/1997 "außerhalb" der Pauschalierung durchzuführen ist und die das Finanzamt letztendlich im angefochtenen Bescheid vorgenommen hat.

Abgesehen vom eingeschränkten Speisen- und Getränkeangebot, das aber der Gewerblichkeit nicht entgegensteht (vgl. das Erkenntnis des VwGH vom 16. 9. 2003), könnte das im Buschenschank gegebene Bild das eines gewerblichen Landgasthauses sein. Mögen entgegen den Angaben im Buschenschankführer von je 60 Sitzplätzen im Innen- und Außenbereicht jeweils nur 50 Personen Platz gefunden haben, so ist doch eine Versorgung von einer entsprechend großen Personenanzahl möglich, es wurde immerhin die Unterbringung von Busgästen – wenn auch auf Anmeldung – angeboten. In der "Erlebnisbuschenschank" war für Kinder ein Spielplatz vorhanden und wurde "ein reichhaltiges Programm, Schnupperreiten auf Norikern und Ponys für Kinder und im Winter Pferdeschlittenfahrten" angeboten. Auch wenn diese Leistungen tatsächlich von einem fremden Unternehmer erbracht wurden, ändert dies nichts daran, dass sich ein Bild geboten hat, das über die "ursprüngliche" Land- und Forstwirtschaft hinausgeht. Die Werbung im Buschenschankführer und das Angebot weiterer "Zusatzausstellungen" sind Indizien für die Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr. Bei der Bw. kommt noch hinzu, dass sie zudem eine Fremdenpension betreibt. Wenn die Bw. meint, dass man in jeder Branche konkurrenzfähig bleiben müsse, so übersieht sie, dass sie durch die Erfassung im Rahmen der Pauschalierung gegenüber sonstigen Gewerbetreibenden, wie Landgasthäusern, Jausenstationen, usw., einen Vorteil genießen würde und die Gewerbetreibenden benachteiligt wären.

Das "gewerbliche Vergleichsbild" eines Landgasthauses vor Augen, wird man bei den gegebenen Verhältnissen - ein einer Jausenstation vergleichbares Angebot von Erzeugnissen, insgesamt 100 bis 120 Sitzplätze, zusätzliches Leistungsangebot, ... - nicht mehr von auf Grund einer in der Zwischenzeit geänderten Verkehrsauffassung basierenden "ursprünglichen Landwirtschaft" sprechen können, sondern wird dieses Bild einem "gewerblichen Landgasthaus" wohl viel näher kommen. Mag die Anzahl der Öffnungstage beschränkt sein, so kann dies kein gegen die Gewerblichkeit sprechendes Kriterium sein, da zeitliche Beschränkungen auch bei gewerblichen Saisonbetrieben durchaus üblich sind. Ebenso wird die mit 22 Uhr festgesetzte Sperrstunde die Gewerblichkeit nicht ausschließen können, weil es

derartige Einschränkungen auch für andere gastronomische Betriebe, zB für "Schanigärten", gibt.

Im gegenständlichen Fall fällt ins Auge, dass die Landwirtschaft nur für den Buschenschank, den Ab-Hof-Verkauf sowie die Fremdenpension erfolgte. Zieht man die Entgelte aus dem Buschenschank und Ab-Hof-Verkauf heran, so entfallen diese zu rd. 91% (1995) bzw. rd. 93% (1996 und 1997) auf den Buschenschank und rd. 9% (1995) bzw. rd. 7% (1996 und 1997) auf den Ab-Hof-Verkauf. Dass einem Buschenschank eigentlich die Funktion eines "Zubrotes" zukommen sollte, lassen die Ausführungen in den Erkenntnissen vom 10. Juli 1987, 86/13/0065, und vom 16. 9. 2003, 99/14/0228, erkennen, denn den Weinbauern sollte die Möglichkeit gegeben sein, ihre "neuen" Produkte im Wege des Buschenschanks zu präsentieren. Dies sollte aber nicht der eigentliche Zweck des Weinbaues sein. Bei der Bw. war im Berufungszeitraum nicht der Obstbau sowie das Halten von Tieren und Verkaufen des Obstes bzw. der Tiere - allenfalls in Hälften - der eigentlich Zweck, sondern war dies die Verarbeitung zu "tischfertigen", großteils haltbar gemachten Produkten und ihr Absatz in den "Absatzschienen" Buschenschank und Ab-Hof Verkauf.

Dem Begehren, die in der VO, BGBl. II 430/1997, erstmals konkret für den Buschenschank getroffene Regelung auch schon für den Berufungszeitraum anzuwenden, kann angesichts des zeitlichen Geltungsbereiches der VO nicht nachgekommen werden. Daher ist auch aus dem Hinweis auf die in Rz. 4231 EStR festgehaltenen, die "Neuregelung" für den Buschenschank betreffenden Ausführungen für das Berufungsbegehren nichts zu gewinnen. Die rückwirkende Geltung dürfte sich aber dabei nicht auf die Zurechnung des Obstbuschenschanks zur Land- und Forstwirtschaft beschränken, sondern wären dann konsequenterweise auch Einnahmen und Ausgaben - allenfalls im Schätzungswege – zu ermitteln. Durch die vom Finanzamt berücksichtigten pauschalen Betriebsausgaben von 80% kann die Bw. – gemessen an den in der VO BGBl. II 430/1997 vorgesehenen 70% - nicht beschwert sein.

Könnte allenfalls eine Einstufung nach § 30 Abs. 5 BewG 1988 als Gewerbebetrieb ein weiteres Indiz für die Gewerblichkeit sein, so ergibt sich aus ihr dennoch kein zwingender Schluss für die einkommensteuerrechtliche Qualifikation. Aus den bereits oben dargelegten Gründen erübrigt es sich, auf die diesbezüglichen Einwendungen einzugehen.

Wenn die Bw. die Höhe der Schätzung bekämpft und im Buschenschank die ursprünglich auf ihren Angaben basierende Anzahl der Schweine von 30 Stück nunmehr auf 25 Stück herabsetzen will, so ist ihr zu entgegnen, dass diese ohnehin nur allgemein gehaltenen

Angaben im weiteren Berufungsverfahren durch keinerlei (konkrete) Unterlagen belegt wurden. Dem diesbezüglichen Begehrten der Bw. kann daher nicht gefolgt werden.

Zu den Aufzeichnungen ist noch anzumerken, dass die Bw. Aufzeichnungen freiwillig nicht führte, zB für den Zukauf der Anzahl der Schweine, sie brachte aber auch nicht das vom Abfindungsberechtigten zu führende Überwachungsbuch bei.

Abschließend ist festzuhalten, dass auf Grund der in den angefochtenen Feststellungsbescheiden vertretenen Ansicht die Einkommensteuerschuld weiterhin €/S 0,-- beträgt.

Was die umsatzsteuerliche Behandlung anlangt, so ist durch die Qualifikation der Einkünfte als gewerbliche der Anwendung der Zusatzsteuer gemäß § 22 USt 1994 der Boden entzogen.

Nach all dem Gesagten konnte der Berufung kein Erfolg beschieden sein, weshalb sie als unbegründet abzuweisen war.

B. Festsetzung der Umsatzsteuer für Dezember 1998:

Die Abgabenbehörde hat gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO eine Berufung durch Bescheid zurückzuweisen, wenn die Berufung nicht zulässig ist.

Eine im Zeitpunkt der Einbringung der Berufung an sich zulässige Berufung wird unzulässig, wenn der angefochtene Bescheid vor Berufungserledigung aus dem Rechtsbestand ausscheidet. Ein Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid ist zwar in vollem Umfang anfechtbar, hat jedoch insofern einen zeitlich begrenzten Wirkungsbereich, als er durch Erlassung eines Jahresbescheides außer Kraft gesetzt wird; nach Wirksamkeit des Jahresbescheides ergehende Berufungserledigungen hinsichtlich des Vorauszahlungsbesccheidens würden keine Rechtswirkungen entfalten, also ins Leere gehen (vgl. Ritz, BAO, Tz. 12 und 14 zu § 273 BAO und die dort zitierte Judikatur).

Der Bescheid vom 9. März 1999 betreffend die Festsetzung der Umsatzsteuer für Dezember 1998 ist mit Erlassung des gemäß § 200 Abs. 1 vorläufigen Umsatzsteuerbescheides 1998 per 16. Juni 2000 aus dem Rechtsbestand ausgeschieden, weshalb die Berufung gegen den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid vom 6. Juli 1999, eingebracht beim Finanzamt am 8. Juli 1999, als unzulässig zurückzuweisen ist.

Klagenfurt, 29. März 2004