



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Umgebung betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 1993 bis 1998, sämtliche vom 28. März 2000, nach in Graz durchgeführter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird *teilweise Folge* gegeben und die Abgaben werden wie folgt festgesetzt:

Für das Jahr **1993** werden die *Umsatzsteuer* sowie die *Einkommensteuer* – wie schon in den angefochtenen Bescheiden - jeweils mit **ATS 0,--** festgesetzt.

Die *Umsatzsteuer* für das Jahr **1994** wird mit **ATS – 141.853,-- (= Gutschrift iHv. € 10.308,86)**, die *Einkommensteuer 1994* mit **ATS 0,--** festgesetzt.

Die *Umsatzsteuer* für das Jahr **1995** wird mit **ATS 19.345,-- (= € 1.405,86)**, die *Einkommensteuer 1995* mit **ATS 0,--** festgesetzt.

Die *Umsatzsteuer* für das Jahr **1996** wird mit **ATS 222.761,-- (= € 16.188,67)**, die *Einkommensteuer 1996* mit **ATS 0,--** festgesetzt.

Die *Umsatzsteuer* für das Jahr **1997** wird mit **ATS 388.632,-- (= € 28.243,--)**, die *Einkommensteuer 1997* mit **ATS 448.450,-- (= € 32.590,10)** festgesetzt.

Die *Umsatzsteuer* für das Jahr **1998** wird mit **ATS 105.597,-- (= € 7.674,--)**, die *Einkommensteuer 1998* mit **ATS 0,--** festgesetzt.

Die Bemessungsgrundlagen und die jeweilige Berechnung der Höhe der Abgaben der einzelnen Jahre sind den als Beilagen angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

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

(1) Der Bw. hat von seiner 1991 verstorbenen Mutter land- und forstwirtschaftliche Liegenschaften geerbt. In der Beantwortung des amtlichen Fragebogens anlässlich der Eröffnung oder Erweiterung eines Betriebes (Formular *Verf. 24*) vom 3. März 1993 bezeichnete er seine im Jahre 1993 aufgenommene Tätigkeit gegenüber dem Finanzamt mit *"Landwirt, Vermietung"*. Der Bw. war im Berufszeitraum überdies Gesellschafter der N-Bau GmbH, deren Geschäftsführer der Bruder des Bw., Herr AW, ist.

Strittig ist im vorliegenden Fall zum Einen, ob der Bw. in den Streitjahren Einkünfte aus Gewerbebetrieb (so das Finanzamt) oder aber Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, welche von der Pauschalierung gemäß der jeweils geltenden Verordnung des BMF über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes aus Land- und Forstwirtschaft erfasst sind (so der Bw.), erzielt hat. Zum Anderen ist strittig, ob die Einkünfte – sofern sie nicht von der Pauschalierung umfasst sind – der Höhe nach richtig ermittelt wurden.

Die Nichtanerkennung der vom Bw. im Streitzeitraum erklärten – jeweils negativen – Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bzw. der damit zusammenhängenden Vorsteuern ist nicht Gegenstand des Berufungsverfahrens.

(2) Für die Kalenderjahre 1993 bis 1996 erklärte der Bw. Einkünfte als pauschalierter Land- und Forstwirt im Betrag von jeweils ATS 0,- , geringfügige Einkünfte aus einer Beteiligung an einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb sowie negative Einkünfte aus (einnahmenloser)

Vermietung und Verpachtung im Betrag von insgesamt ATS -278.233. Für die Kalenderjahre 1997 und 1998 erklärte er weder seine Umsätze noch seine Einkünfte.

(3) Im Zeitraum 1999 bis 2000 wurde beim Bw. für die streitgegenständlichen Jahre 1993 bis 1998 auf Grundlage des § 99 Abs. 2 FinStrG eine abgabenbehördliche Prüfung durchgeführt. Diese begann am 8. Juni 1999 mit einer finanzstrafbehördlichen Hausdurchsuchung sowohl beim Bw. als auch beim Bruder des Bw., Herrn AW, sowie der N-Bau GmbH (deren Gesellschafter bzw. Geschäftsführer – wie bereits erwähnt - die beiden Vorgenannten waren), in deren Verlauf zahlreiche Unterlagen (ua. Ausgangsrechnungen, Bankauszüge) ausgehoben werden konnten.

Sowohl AW als auch die N-Bau GmbH betrieben im Streitzeitraum das Abbruch- und Demolierungsgewerbe, die N-Bau GmbH ua. auch das Erdbaugewerbe (Firmenbuchauszug der N-Bau GmbH bzw. Aktenvermerk des Betriebsprüfers vom 7. April 1999).

Im Prüfungsbericht vom 20. März 2000 bzw. in der diesem Bericht zugrunde liegenden Niederschrift vom 10. März 2000 gelangte der Prüfer - und in weiterer Folge das Finanzamt in seinen nunmehr angefochtenen Bescheiden – zu den nachfolgenden, auszugsweise wörtlich wieder gegebenen Feststellungen:

"Die Tätigkeit im landwirtschaftlichen Betrieb beschränkt sich im Prüfungszeitraum auf die Forstwirtschaft (Erzeugung von Hackschnitzel) und auf verschiedene Nebentätigkeiten wie zB. Rasen mähen, Rodungs- und Häckselarbeiten. Aus diesen Tätigkeiten wurde ein nachweislicher Nettoumsatz von AT 640.000,- erzielt. (siehe Tabelle" Rodung, sonst. Einn.")

Der gesamte südliche Grundstückskomplex wird laut Aktenlage seit 1993 als Deponiegelände genutzt. Aufgrund von Erhebungen bei der Gemeinde SR, der Wasserrechts- und der Forstbehörde der Stmk. Landesregierung wurde festgestellt, dass Schüttungen "inerten" Materials bereits seit 1993 erfolgten. Laut Angaben des Abgabepflichtigen und einschlägiger Gutachten befinden sich auf dem Deponiegelände ca. 127.000 m³ inerten Materials. Laut Gutachten des DI FB von September 1999 wurden unmittelbar an die Gebäude südwestlich anschließenden landwirtschaftlichen Grundstücke auf einer Länge von rund 170 m hangabwärts zwischen 0 und 4 Meter erdiges Material aufgeschüttet. Laut Gutachter dürfte es sich dabei um eine Menge von ca. 30.000 m³ handeln. Man kann daher von einer insgesamt geschütteten Menge von rund 157.000 m³ (127.000 m³ Deponie und 30.000 m³ auf sonstige landwirtschaftliche Flächen) ausgehen.

Die Schüttungen auf dem Deponiegelände wurden weder von der Gemeinde SR noch von der Forstbehörde genehmigt. Einzig die Wasserrechtsbehörde genehmigte auf dem Deponie-

gelände ein Schüttvolumen von rd. 96.000 m³, welches jedoch letztendlich weit überschritten wurde und zu einem Räumungsbescheid für die Überschüttung in Höhe von 30.000 m³ führte. In diesem Räumungsbescheid wird ua. wörtlich zitiert: "Auch kann nun nicht mehr von einer Auffüllung ausgegangen werden, da die wasserrechtlich bewilligte Auffüllungsquote bei weitem überschritten worden ist. Nunmehr ist aus fachlicher Sicht von einer Deponieanlage auszugehen" (Seite 3 des Bescheides vom 4. Mai 1999). Gegen diesen Bescheid wurde wie gegen fast alle anderen Bescheide anderer Behörden auch, Beschwerde erhoben, und ist dieses Verfahren noch offen. In den Ansuchen an die verschiedenen Behörden, wie Gemeinde und Land Steiermark, wurde sowohl von der Errichtung einer Deponie als auch von einer Geländeauffüllung zur besseren landwirtschaftlichen Nutzung gesprochen.

Am 1. Oktober 1997 langte bei der Gemeinde SR ein Bauansuchen zur Errichtung einer landwirtschaftlichen Betriebsstätte zur Großtierhaltung auf dem Deponiegelände ein. Am 1. Juli 1998 wurde dieses Bauansuchen zurückgezogen und fast gleichzeitig ein neuerliches Ansuchen um Baubewilligung einer landwirtschaftlichen Betriebsstätte zur Pferdezucht gestellt, welches fast ident war mit dem Ansuchen vom Oktober 1997.

Auch im Gutachten des DI FB wird auf Seite 7 festgestellt, dass aufgrund der Errichtung einer Halle auf dem Grundstück der EZ X, R-Str. 32-34, durch den Bruder (des Bw.) und dem Ausmaß des Deponiegeländes alles auf eine gewerbliche Nutzung hindeutet, und auch die land- u. forstwirtschaftlichen Flächen nicht mehr bewirtschaftet werden.

Ebenso weisen folgende, weitere Umstände auf das Bestehen eines Gewerbebetriebes in steuerlicher Hinsicht hin:

- 1.) Die Nutzung des Traktors und Anhängers zum Abtransport von Schuttmaterial, wobei Erlöse von insgesamt ATS 2.368.000,- netto erzielt wurden.
- 2.) Die Rodung von Bäumen und das Räumen von Grundstücken auf welchen Gebäudeabbrüche stattfanden, wobei als Auftraggeber zumeist Baufirmen aber auch private Personen auftraten.
- 3.) Der Einsatz eines geleasteten Baggers, der üblicherweise nicht zur Grundausstattung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes gehört.
- 4.) Anmeldung des Abbruch- u. Demolierungsgewerbes bei der Kammer der gewerblichen Wirtschaft. Löschung und Ruhendmeldung desselben. Anmeldung des Erdbaugewerbes und Löschung desselben.

5.) Der Abgabepflichtige ist 50%-Gesellschafter der N Bau GmbH, welche ebenfalls das Abbruch- und Demolierungsgewerbe betreibt und in dieser Branche aktiv tätig ist. Die Verrechnung der Arbeiten erfolgte jedoch unter dem Titel "Rodungsarbeiten oder Grundstücksräumung", um diese Einnahmen als Einkünfte eines land- u. forstwirtschaftlichen Nebenerwerbes darzustellen zu können.

.....

Aus der vorangeführten Sachverhaltsdarstellung kann bei den für das Deponieren inerten Materials, den Schutttransporten und den Rodungs- und ähnlicher Arbeiten erzielten Einnahmen nicht mehr von Einkünften aus einer land- und forstwirtschaftlichen Haupt- oder Nebentätigkeit, sondern von Einkünften aus Gewerbebetrieb ausgegangen werden.

.....

Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb:

Die Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens wird in der beiliegenden Tabelle

"Vergl. Eink." dargestellt. Als Grundlage dieser tabellarischen Zusammenstellung dienen die Tabellen "Auffüllung" und "Rodung, sonstige Einnahmen".

Die Erlöse (TZ 1 bis 5) wurden an Hand der Rechnungen jährlich aufsummiert und gegliedert. Dabei wurden die Ausgangsrechnungen an die Fa. P-OHG mit einer Quote von 60% angesetzt. Die Ausgangsrechnungen an die Fa. F wurden mit einer Quote von 20% angesetzt, da sich dieses Unternehmen in Konkurs befindet und dieser laut Masseverwalter noch nicht abgeschlossen ist (siehe auch Tabelle "Auffüllung").

Die Betriebsausgaben sind in den TZ 7 bis 10 angeführt und ebenfalls jährlich aufsummiert.

In der Spalte "Summen" sind die Jahresbeträge jeder TZ zu einer Gesamtsumme zusammengefasst.

Ad Tabelle "Vergl. Eink.":

TZ 1: In der TZ 1 wurden die laut Rechnungen nachgewiesenen Erlöse für Rodungsarbeiten, Hackschnitzelaufbereitung, Mäharbeiten etc. angeführt.

TZ 2, 3: Diese TZ enthalten die Einnahmen für das Deponieren inerten Materials. Die Trennung in 10 und 20%-ige Umsätze war notwendig, weil für das Deponieren von Bauschutt ein 10%-iger Umsatzsteuersatz und von Erdaushub ein solcher von 20% vorgesehen ist, da Erde nicht unter den Begriff "Müll" fällt. Der Aufteilungsschlüssel wurde in der Berufung vom 20. Mai 1998 gegen den Bescheid des Hauptzollamtes Graz vom 15. April 1998 vom Abgabe-

pflichtigen selbst vorgegeben. Auf Seite 5 dieses Schreibens gibt der Beschwerdeführer an, dass die Baurestmassen (Schutt) in keinem Fall 5% überschreiten, sodass ein Schlüssel von 95 : 5 anzunehmen war.

TZ 4: Diese TZ enthält die verrechneten Beträge für Schutttransporte, die zum großen Teil mit dem eigenen Traktor und Anhänger an Wochenenden durchgeführt wurden, da an diesen Tagen Transporte mit Lastkraftwagen untersagt sind.

TZ 5: Die sonstigen Einnahmen bestehen aus Rechnungen für Grundstücksräumung, Container-Aufstellen und Container-Abtransport, Schutttransporte etc.

TZ 6: Hier wurden sämtliche Einnahmen jahrweise summiert. Im Jahre 1993 wurde der Verkaufserlös des Traktors Steyr 8090A in Höhe von ATS 580.000,- (Iaut Lagerhaus) als Einnahme angesetzt. Dieser ist nicht umsatzsteuerpflichtig, da für dieses im Jahre 1992 angeschaffte Fahrzeug kein Vorsteuerabzug geltend gemacht werden konnte.

TZ 7: Die Absetzung für Abnutzung ist den beigelegten Anlageverzeichnissen zu entnehmen, in denen die Maschinen und Geräte, für welche Rechnungen vorhanden waren, angeführt wurden.

TZ 8: In den Jahren der Anschaffung aktivierungspflichtiger Aufwendungen wurde der Investitionsfreibetrag im höchstmöglichen Ausmaß angesetzt.

TZ 9: Die Zinsen für die aufgenommenen Darlehen wurden in Höhe der tatsächlich geleisteten Beträge als Betriebsausgabe anerkannt.

TZ 10: In dieser TZ wurden die vom Vertreter des Abgabepflichtigen in einer Aufstellung der Betriebsausgaben für die jeweiligen Jahre angegebenen Beträge ohne weitere Überprüfung übernommen. Lediglich die Treibstoffkosten wurden von Amts wegen höher angenommen. Die sonstigen Aufwendungen betreffen eine angenommene Quote von 20% für Fakturen der Fa. F, welche sich in Konkurs befindet und das Verfahren Iaut Masseverwalter noch nicht abgeschlossen ist. Die Position Reparatur und Instandhaltung enthält eine Rechnung der Fa. WB nach einem Schaden, welchen der Traktor auf einer Baustelle verursachte.

.....

Der Gewinn aus Gewerbebetrieb ergibt sich nach dem Abzug der Summe der Aufwendungen von der TZ 6 (Summe Einnahmen).

Umsatzsteuer:

Die umsatzsteuerlichen Feststellungen bzw. Auswirkungen korrespondieren mit den vorangeführten ertragsteuerlichen Ausführungen und sind in der Tabelle "Vergl. Ust." aufgezeigt. Der Umsatzsteuersatz der jeweiligen Einnahmen- und Ausgabenpositionen ist bei den jeweiligen Textierungen angegeben.

Abschluss:

.....

Bei den Erlösen handelt es sich um nachweislich vereinnahmte Beträge, die aufgrund der vorgefundenen Rechnungen zusammengefasst wurden. Die Betriebsausgaben wurden größtenteils nachgewiesen. Lediglich die Treibstoffkosten wurden im Schätzungswege ermittelt.

Da nicht anzunehmen ist, dass alle Betriebsausgaben erfasst wurden, weil zum Einen keine Rechnungen mehr vorhanden waren und zum Anderen trotz oftmaliger Aufforderungen kein weiterer Nachweis erbracht werden konnte, wurde auch von der Verhängung von Unsicherheitszuschlägen Abstand genommen, um diesen vorangeführten Umständen Rechnung zu tragen und damit einen gewissen kompensatorischen Effekt zu erzielen. "

In den Tabellen "Auffüllung" und "Rodung, sonstige Einnahmen", auf die im Bericht verwiesen wird, sind ua. jene Rechnungen, welche im Zuge einer beim Bw. durchgeführten Hausdurchsuchung vorgefunden wurden, einzeln - mit Angabe von Datum, Leistungsempfänger, Leistung und Entgelt - aufgelistet und die jeweiligen Jahressummen dargestellt. Im Arbeitsbogen des Prüfers befinden sich ua. die in der Tabelle "Auffüllung" aufgelisteten, vom Bw. als Leistenden größtenteils an Baufirmen gelegten (teils Original-)Rechnungen. Auf diesen sind als Leistungen überwiegend der *"Abtransport von Bauschutt"*, *"Sturzgebühr für Ihre Baustelle ..."*, *"Baggerarbeiten"*, *"Schuttentsorgen"* uä. – unter Angabe der Anzahl der Fuhren, Container etc. – angeführt.

Die Aushändigung einer Durchschrift der Niederschrift an die (damalige) steuerliche Vertreterin des Bw. wurde von dieser per Unterschrift anlässlich der Schlussbesprechung am 10. März 2000 bestätigt. Laut Aktenvermerk des Prüfers vom 23. März 2000 wurde der Bw. *"absichtlich nicht zu dieser Besprechung eingeladen, da (von diesem) im ganzen Verfahren nur Verfahrensbehinderungen, Beschimpfungen und grobe verbale Attacken gegen die Prüfungsorgane"* erfolgt seien.

Auf Grundlage der Prüfungsfeststellungen hat das Finanzamt die berufungsgegenständlichen Bescheide erlassen.

(4) Mit Berufungsschreiben vom 30. Juni 2000 wendet sich der - mittlerweile steuerlich unvertretene - Bw. gegen die Beurteilung seiner Einkünfte als gewerblich und brachte vor, die Tätigkeit des "Schüttens" sei die Grundlage zur Errichtung eines landwirtschaftlichen Reitbetriebes und diesem daher unterzuordnen. Des Weiteren führte der Bw. aus, das Finanzamt habe bei der Gewinnermittlung Einnahmen berücksichtigt, die "nur Angebote, Konkursfälle oder Stornorechnungen" betreffen und kündigte die Vorlage "*weiterer Beweismittel*" an.

Nach schriftlicher Aufforderung des Finanzamtes vom 15. Jänner 2001 reichte der Bw. Belege nach. Im Zuge einer persönlichen Vorsprache des Bw. beim Prüfer wurden die dem Bericht beigegebenen – oa. - Tabellen ("Auffüllung" etc.) gemeinsam durchgesehen bzw. erörtert. In der Zusammenstellung der Erlöse hat der Bw. jene Einnahmen farblich markiert bzw. mit einer handschriftlichen Bemerkung versehen, die seinem Angaben zufolge aus verschiedenen Gründen (Forderungsausfälle auf Grund von Konkursen, Rechnungstornos, bloße Angebote uä.) außer Ansatz zu lassen seien.

Des Weiteren wies der Bw. einige Bankauszüge vor, auf denen neben den von ihm nunmehr nachträglich geltend gemachten Aufwendungen auch verschiedene Zahlungseingänge verbucht waren. Daraufhin wurde vom Finanzamt eine Erhebung bei der Bank des Bw. durchgeführt. Auf Grund der dabei erhaltenen Bankbelege konnten für das Jahr 1994 Einnahmen des Bw. für die Herstellung und Lieferung von Allerheiligengestecken, Adventkränzen uä. iHv. rund ATS 692.000,-- rekonstruiert werden (Vorlagebericht des Finanzamtes bzw. auch Verhandlungsprotokoll vom 13. Oktober 2004 S. 2f.).

(5) In der zum vorliegenden Rechtsmittel ergangenen - undatierten - Stellungnahme des Prüfers ("*Stellungnahme zur Berufung vom 30. Juni 2000*") wird einleitend ausgeführt, dass die nachgereichten Unterlagen und Belege in die einzelnen Tabellen ("Auffüllung", "Vergl. Eink.", "Vergl. USt", "Rodungen und sonstige Einnahmen") eingearbeitet worden seien. Auf Grund der Zeit für die Möglichkeit des Nachweises von Ausgabenfakturen bzw. Zahlungsbelegen könne davon ausgegangen werden, dass nunmehr sämtliche Ausgaben nachgewiesen seien. Lediglich hinsichtlich der Einnahmen bestünde die Unsicherheit der vollständigen Erfassung. Diesem Umstand sei – nunmehr erstmals - durch die Verhängung von Unsicherheitszuschlägen Rechnung zu tragen (in den angefochtenen Bescheiden wurden keine Unsicherheitszuschläge verhängt).

(6) Mit Berufungsvorentscheidungen vom 13. September 2001 gab das Finanzamt der Berufung unter Berücksichtigung der vorgelegten Rechnungen und Zahlungsnachweise teilweise

statt und führte unter Hinweis auf § 184 BAO zur Begründung – auszugsweise wörtlich wiedergegeben – aus:

"Hinsichtlich der Rodungen und sonstigen Einnahmen wurden gemäß § 184 BAO Unsicherheitszuschläge in der Höhe von 10 % der Nettoeinnahmen dem Umsatz und Gewinn hinzurechnet, da die Buchführung als mangelhaft zu bezeichnen war.

Die Rechnungen der Fa. St und der Fa. Fe wurden den tatsächlich vereinnahmten Beträgen angepasst. Da es sich zudem bei der ausgeführten Tätigkeit um eine solche aus Gewerbebetrieb handelt, waren diese Umsätze mit einem Prozentsatz von 20 % der Umsatzsteuer zu unterwerfen.

Hinsichtlich der Auffüllungen ist auszuführen, dass die Rechnungen der Fa. F ausgeschieden wurden, da der Ausgleich noch nicht endgültig abgeschlossen wurde, und diese Beträge noch nicht vereinnahmt wurden. Ebenso wurden die Rechnungen der Fa. N und der Fa. W mit einer Quote von 15 % angesetzt.

Hinsichtlich der Rechnung des AW ist auszuführen, dass diese ertragsteuerlich nicht berücksichtigt wurde, da der Betrag nicht vereinnahmt wurde. Die Umsatzsteuerschuld besteht jedoch aufgrund der vorliegenden Rechnung.

Die Rechnung der Fa. FH vom 19. März 1997 in der Höhe von ATS 11.640,- netto wurde nicht zum Ansatz gebracht, da sie gegen einen verursachten Schaden gegenverrechnet wurde. Die Rechnung der Fa. MM über ATS 24.800,- netto konnte nicht niedriger angesetzt werden, da kein Nachweis über eine niedrigere Vereinnahmung beigebracht wurde.

Die Rechnung der Fa. TPBau über ATS 24.500,- wurde irrtümlich doppelt erfasst und wird nunmehr nur einmal berücksichtigt.

Die Rechnung an Dr. D bezüglich Abbrucharbeiten in der Höhe von ATS 245.000,- netto vom 16. August 1998 wurde ausgeschieden, da diese im Rechenwerk der Fa. N-Bau erfasst wurde.

Die Erlöse bezüglich der Fa. P-OHG wurden mit einer 60%-Quote zum Ansatz gebracht. Beträge für verschiedene Häckselarbeiten ohne Namens- und Datumsangabe wurden, da die Voraussetzungen einer Rechnung nicht vorliegen, nicht als Einnahmen angesetzt.

Auch bezüglich der oa. Tätigkeiten war gemäß § 184 BAO ein jährlicher Unsicherheitszuschlag von 10% dem Umsatz und Gewinn hinzuzurechnen.

Zudem sind die diesbezüglichen Umsätze mit dem Normalsteuersatz zu versteuern, da es sich um eine gewerbliche Tätigkeit handelt (Schutttransporte) und die Entsorgung auf einer nicht ordnungsgemäß errichteten Deponie erfolgte.

Im Allgemeinen ist hinsichtlich der Einkünfte auszuführen, dass im Jahr 1993 noch Milchlieferungen stattfanden und somit noch von einem pauschalierten land- und forstwirtschaftlichen Betrieb auszugehen ist.

Ab dem Jahr 1994 ist davon auszugehen, dass ein einheitlicher Gewerbebetrieb vorliegt, da die Erlöse aus Milchlieferungen nur mehr ATS 3.376,04 betragen haben und auch keine land- und forstwirtschaftliche Haupttätigkeit mehr entfaltet wurde. Der fast ausschließliche Teil der Einnahmen bestand aus Leistungen gegenüber dem Maschinenring (TZ 4) sowie aus dem Verkauf von Adventkränzen, welche als sonstige Erlöse aus land- und forstwirtschaftlicher Nebentätigkeit (TZ5) bezeichnet wurden.

Bei den Betriebsausgaben wurden nunmehr auch die erst im Zuge des Berufungsverfahrens vorgelegten Rechnungen und Zahlungsnachweise berücksichtigt.

Die Umsatzsteuer für das Deponieren von inertem Material wurde nunmehr, wie bereits ausgeführt, mit einheitlich 20 % festgesetzt, da, die Endlagerung nicht wie vom Gesetzgeber verlangt, auf einer ordnungsgemäß errichteten Deponie erfolgte.

Für die seinerzeit im Bereich der pauschalierten Landwirtschaft angeschafften Wirtschaftsgüter, wie im Anlageverzeichnis für 1994 dargestellt, wurden Vorsteuern in der Höhe von ATS 267.426,41 vom eingelegten Teilwert des nunmehrigen Gewerbebetriebes berücksichtigt (TZ 6)."

Hinsichtlich der auf Grund der nachgereichten Belege in Verbindung mit dem Berufungsvorbringen in den Berufungsvorentscheidungen vorzunehmenden – zahlenmäßigen - Änderungen wurde auf die Beilagen verwiesen.

Hinsichtlich der Umsatzsteuer für das Jahr 1993 erging im Übrigen keine Berufungsvorentscheidung.

(7) Am 15. Oktober 2001 beantragte der Bw. im Wege einer persönlichen Vorsprache beim Betriebsprüfer eine Verlängerung der "Berufungsfrist bis 14 Tage nach Erhalt der ergänzenden Begründung". Die den Bescheiden vom 13. September 2001 beigefügten Begründungen seien unvollständig und die dort angeführten Zahlen für ihn nicht nachvollziehbar (Niederschrift des Finanzamtes vom 15. Oktober 2001). Am 22. Oktober 2001 wurden ihm – laut zusätzlichem Vermerk in der Niederschrift - die bezughabenden Unterlagen ausgehändigt.

(8) In der als Vorlageantrag zu wertenden Eingabe vom 2. November 2001 beantragte der Bw. die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und brachte im Wesentlichen vor, das Finanzamt habe Einnahmen berücksichtigt, ohne Angabe *"für welche Tätigkeit, von wem und wieviel, welcher Art und für welchen Zeitraum"*. Auf Grund dieser nicht nachvollziehbaren Einnahmen habe er am 15. Oktober 2001 beantragt, die fehlende Bescheidbegründung nachzureichen. Dies sei aber – so der Bw. ohne Weiteres - nur zum Teil erfolgt, weshalb der Bescheid bis heute unvollständig sei und es ihm unmöglich sei, auf die einzelnen Positionen einzugehen. Weiters beinhalte das Anlagenverzeichnis des Finanzamtes fünfzehn Positionen, tatsächlich seien es jedoch 32 Positionen. (Vom Bw. nicht näher bezeichnete) Ausgaben (*"Belege 1993 bis 1998"*) seien ohne Angabe von Gründen nicht berücksichtigt worden. Es sei außerdem falsch, dass er Bauschutt auf einer nicht ordnungsgemäß errichteten Deponie entsorgt habe. *"Der in sämtlichen Rechnungen erwähnte Bausschutt und Schutt"* sei zur Errichtung von Wegen verwendet worden. Außerdem handle es sich in diesem Fall sehr wohl um eine genehmigte Geländeauffüllung. Der Bw. habe 10%-ige Umsatzsteuer vereinnahmt, weshalb er als Ist-Versteuerer auch nur 10% Umsatzsteuer zu entrichten habe. Der Bw. begehrte auch – ohne näher darauf einzugehen – *"das Thema mit den Privateinlagen ... zu klären."* Der Bw. wandte sich schließlich auch dagegen, dass – die Baustelle KF betreffend - Ausgaben für den Abtransport von Schuttmaterial mit dem Traktor, nämlich Treibstoff- und Servicekosten, nur zum Teil berücksichtigt worden seien. Ca. ATS 800.000,- seien unberücksichtigt geblieben. Der Bw. kündigte wiederum die Übermittlung weiterer Unterlagen an. Im Übrigen wurde ohne nähere Begründung eine Verletzung des Parteiengehöres gerügt.

(9) Das Finanzamt legte die Berufung im April 2002 der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor. Das Finanzamt hat seine Schätzung gegenüber jener, die den Berufungsvorentscheidungen zugrunde gelegen war, insbesondere unter Berücksichtigung der vom Bw. vorgelegten Anlagenverzeichnisse abermals adaptiert und im Vorlagebericht wie folgt ausgeführt:

"1. Korrektur der Gewinnermittlung betreffend Ansatz der AfA und des IFB für 1994 und Folgejahre aufgrund nachgereichter Unterlagen (siehe Tabelle "Vergl. Eink." TZ 7 und 8). Korrektur der Vorsteuerbeträge lt. TZ 6 "VSt.-Aktivierungen" in der Tabelle "Vergl. USt", da es sich bei der Einlage von Wirtschaftsgütern aus einer vormals pauschalierten Land- und Forstwirtschaft in einen Gewerbebetrieb um keine Änderung der Verhältnisse gemäß § 12 Abs. 10 UStG handelt und somit auch kein anteiliger Vorsteuerabzug zusteht. Dieser Umstand wurde im Berufungsverfahren übersehen und nunmehr richtig gestellt."

2. Die in der TZ 5 der Tabelle "Vergl. Einkünfte" angeführten Einnahmen beinhalten folgende Positionen, welche aufgrund von Erhebungen bei der H-Bank ausfindig gemacht werden konnten. Diese Positionen wurden auf Bankauszügen vorgefunden, welche der Abgabepflichtige im Zuge der Berufung vorlegte, um Ausgaben zu dokumentieren.

Folgende Verrechnungsschecks bzw. Überweisungsbelege wurden bei der H-Bank aufgehoben:

..... (Auflistung von Belegen mit Datum, Entgelt und – soweit am Beleg vermerkt – Namen des jeweiligen Leistungsempfängers)

Die Summe dieser Einnahmen des Jahres 1994 beträgt ATS 628.721,82 netto (Ansatz ATS 630.000,00 netto, 10% USt). Eine genaue Ermittlung der Liefergegenstände konnte teilweise nicht erfolgen, da die Firmen keine Auskünfte mehr darüber erteilen konnten (Firmenübernahmen, EDV-Umstellungen etc.).

3. Das Anlagenverzeichnis wurde im Berufungsverfahren nochmals um nachgereichte aktivierungspflichtige Aufwendungen ergänzt und entsprechend adaptiert (TZ 1).

4. Ausgaben wurden in nachgewiesener Höhe berücksichtigt. Die im Berufungsverfahren vorgelegten Rechnungen wurden steuerlich gewürdigt und entsprechend berücksichtigt. Hiezu wurden die Tabellen ... angelegt und die in der Berufung begehrten Beträge angeführt. Diese wurden entsprechend den dort angeführten Begründungen steuerlich gewürdigt.

5. Dass der Bauschutt zur Befestigung von Wegen verwendet wurde, taucht als Argument erstmalig auf. Zudem wurde in der Berufung bei der Zollbehörde im Verfahren gegen den Altlastenbeitrag vorgebracht, dass sich 5% Bauschutt in der Gesamtmenge des auf der Deponie gelagerten inerten Materials befinden.

6. Betreffend "genehmigter Deponie" ist anzumerken, dass nur die Wasserrechtsbehörde, nicht jedoch die Forstbehörde und die Gemeinde jemals eine Genehmigung aussprachen und hier die einzelnen Landesabteilungen untereinander ausgespielt wurden (..... Auch im Gutachten des DI FB, Seite 7, geht dieser von einem einheitlichen Gewerbebetrieb aus).

7. Die Ausgaben für Treibstoff etc. wurden im Berufungsverfahren mit dem Abgabepflichtigen erläutert und laut seinen vorgelegten Aufstellungen (die zum Teil geschätzt waren, da keine Nachweise mehr beigebracht werden konnten) angesetzt und anerkannt. Die Rechnung an die Fa. KF betreffend das Bauvorhaben in der H-Straße Nr. 82-84 wurde vom Bw. gelegt. Es existiert auch eine Rechnung der Fa. N-Bau an die Fa. KF betreffend oa. Bauprojekt. Der Aufwand hierfür dürfte jedoch zur Gänze in der Fa. N-Bau bzw. im Einzelunternehmen des AW

verrechnet worden sein. Im Aufwand der N-Bau befinden sich ua. Leasingraten für einen 4-Achs-LKW und einen Caterpillar. Weiter wurden von der Fa. O in W Rechnungen betreffend die Baustelle in der H-Straße an die Fa. N-Bau gelegt. Es erscheint daher höchst unglaublich, dass für die erzielten Erlöse noch Aufwendungen geltend zu machen sind, zumal bis dato keinerlei Rechnungen vorgelegt werden konnten (der Abgabepflichtige ist 50 % Gesellschafter bei der N-Bau GmbH; die anderen 50 % hält sein Bruder AW. Im Prüfungszeitraum wurden an den Bw. keinerlei Geschäftsführer-Vergütungen ausbezahlt).

8. Der Einbau des Aushubmaterials auf der Deponie erfolgte größtenteils von der Fa. F, welche sich im Konkurs befindet. Die offenen Verbindlichkeiten aus diesen Arbeiten an die Fa. F betragen lt. Masseverwalter ATS 105.549,-. Demgegenüber sind noch offene Forderungen an die Fa. F in Höhe von ATS 431.264,15. Das Konkurs- bzw. Ausgleichsverfahren ist bis dato noch nicht abgeschlossen, sodass weder Einnahmen noch Ausgaben anzusetzen waren.

Laut Aussagen des Abgabepflichtigen im Prüfungsverfahren erfolgten oft Gegengeschäfte mit der Fa. F, welcher für angeliefertes Material nichts verrechnet wurde, da als Gegenleistung ein Bagger der Fa. F für Planierungsarbeiten zur Verfügung gestellt wurde.

Weiters befindet sich wie in der TZ 7 angeführt auch ein Caterpillar im Betrieb der Fa. N-Bau in Verwendung, welcher sicherlich auch auf dem Deponiegelände eingesetzt worden ist. Der Aufwand hierfür befindet sich ebenfalls im Rechenwerk der GmbH, sodass kein weiterer Aufwand anzuerkennen war.

9. In der Beilage befinden sich die korrigierten Anlagenverzeichnisse 1994 bis 1998 und die berichtigten Excel-Tabellen "Vergl. Eink." und "Vergl. USt".

(10) Mit ha. Schreiben vom 18. März 2003 wurde der Bw. ersucht, sein Vorbringen zu konkretisieren bzw. die daraus resultierenden steuerlichen Auswirkungen zahlenmäßig darzustellen sowie bezughabende Belege vorzulegen.

Nachdem der Bw. am 17. April 2003 bei der Abgabenbehörde zweiter Instanz in den Akt Einsicht genommen hatte, reichte er eine *"Stellungnahme und Ergänzung der Berufung"* – datiert mit 20. Mai 2003 – ein. Darin verwies er ua. auf die beigegebenen (dem Finanzamt bereits vorliegenden) Anlagenverzeichnisse der Streitjahre und die sich daraus ergebenden AfA-Beträge bzw. Investitionsfreibeträge. Bezüglich der behaupteten, (vom Finanzamt) nicht anerkannten Ausgaben wird ausgeführt, es sei für ihn auch nach Akteneinsicht nicht nachvollziehbar, um welche Ausgaben es sich dabei handle, da eine entsprechende Bescheidbegründung fehle. Die Privateinlagen seien in den Jahren 1993 und 1994 (Anlageverzeichnis) getätigt worden. Hinsichtlich der Ermittlung der Ausgaben für den Abtransport von Schüttmaterial

bzw. für den Einbau des Schüttgutes in die Geländeauffüllung (auf welcher schlussendlich ein Pferdestall gebaut werde) werde die Beiziehung eines oder mehrerer Sachverständiger beantragt. Da er bislang davon ausgegangen sei, unter die Pauschalierung zu fallen, habe er nur einen Großteil seiner Rechnungen aufbewahrt, weshalb die Beiziehung der Sachverständigen zur Geltendmachung seiner gesamten Aufwendungen erforderlich sei. *"Die größten Fehler und rechtswidrigen Behauptungen des Finanzamtes"* seien jedoch einerseits die Begründung, dass es sich bei seiner Landwirtschaft um einen Gewerbebetrieb handle, sowie andererseits die vorgenommene Schätzung seiner Einnahmen. Die Bescheidbegründung, das Erdmaterial der Baustelle der Fa. KF sei mit dem Traktor und dem Anhänger abtransportiert worden, sei mehr als fragwürdig, da das Finanzamt Kenntnis habe, dass dieser Abtransport mit dem LKW erfolgt sei. Der angemietete – und nicht geleaste – Bagger sei zur Errichtung eines Forstweges und zur Vornahme von Erdbewegungen im eigenen landwirtschaftlichen Betrieb eingesetzt worden. Der Einsatz dieses Baggers auf einer fremden Baustelle gegen Entgelt wäre vom Finanzamt nachzuweisen gewesen. Sämtliche der in Eigenregie, im Rahmen der Land- und Forstwirtschaft durchgeführten Tätigkeiten bzw. Baumaßnahmen, wie das Auffüllen der Geländemulde, der Abtransport von Schüttmaterial, das Einplanieren und Verdichten etc. stünden mit der Errichtung eines Pferdestalles in Zusammenhang. Die vom Finanzamt geschätzten Einnahmen seien – so der Bw. – fern jeglicher Realität, denn er sei auf Grund der dafür erforderlichen Zeit gar nicht in der Lage gewesen, all diese Arbeiten durchzuführen. Daher sei der Berufung Folge zu geben, sein Betrieb als Land- und Forstwirtschaft zu beurteilen und seine *"Aufzeichnungen inhaltlich und die (sich) daraus ergebenden Umsatzsteuerguthaben"* anzuerkennen.

(11) Mit ha. Schreiben vom 24. Juni 2004 wurden dem Bw. die vom Finanzamt nach Einlangen des Vorlageantrages auf Grund der nachgereichten Unterlagen (abermals) adaptierten, dem Vorlagebericht beigefügten Tabellen samt den dazugehörigen Ausführungen des Finanzamtes (Text des Vorlageberichtes) zur Kenntnisnahme und allfälligen Stellungnahme übermittelt. Unter Einem wurde auf die zwischen der Schätzung bzw. Gewinnermittlung des Finanzamtes einerseits und jener des Bw. andererseits bestehenden Differenzen (im Bereich der Ausgaben für Treibstoff, Leasing, Betriebsaufwand) hingewiesen und um Begründung und Nachweis dieser Abweichungen ersucht. Des Weiteren wurden nähere Auskünfte zur (vom Bw. behaupteten) Errichtung eines Reitbetriebes abverlangt.

In der daraufhin einlangenden Stellungnahme vom 2. August 2004 führte der Bw. aus:

Die im "Vorlagebericht" des Finanzamtes unter Punkt 2. angeführten Einnahmen seien um 50% für Materialkosten, Verpackung, Transport- und Arbeitskosten zu kürzen.

Hinsichtlich der unter 7. angesprochenen Treibstoffkosten seien *"Anzahl an Fuhren (Abtransport von Schüttmaterial) mit der dazu benötigten Zeit und dem Treibstoffverbrauch zu berechnen. Bei der Baustelle H-Straße ... wurden ca. 10.000 m³ Erde ausgebaggert, mit einem Bagger, der am Tag 600 m³ Erde abgegraben und am Tag dafür 250 Liter Treibstoff verbraucht hat"*. Dies ergebe daher einen Gesamtverbrauch von 4.200 Litern Treibstoff.

Rechnungen der Fa. F seien nicht anerkannt worden, obwohl diese im Konkursverfahren gegen gerechnet worden seien (Punkt 8. des "Vorlageberichtes").

In der Tabelle "Vergl. Eink." seien vom Finanzamt Erlöse aus Maschinenring angenommen worden, ohne dafür Ausgaben (für Treibstoff, Ersatzteile etc.) sowie den Faktor Zeit zu berücksichtigen. Es sei nicht nachvollziehbar, warum Betriebsausgaben trotz vorliegender Rechnungen und Belege nicht anerkannt wurden.

Treibstoffverbrauch, Wartungskosten und Aufwendungen für Verschleißteile ließen sich an Hand der angelaufenen Betriebsstunden der eingesetzten Traktoren errechnen. Die Betriebsstunden ließen sich an Hand der Einnahmen ermitteln.

Das Finanzamt hätte in den Jahren 1994 bis 1996 trotz vorliegender Rechnungen und Einzahlungsscheine Vorsteuerbeträge nicht berücksichtigt, und zwar *"Rechnungen für Maschinen bei der Genossenschaft ..., welche aber bereits im Jahre 1993 geliefert wurden"*.

Die Baubewilligung für die Errichtung des landwirtschaftlichen Pferdestalles sei ihm bis heute nicht erteilt worden; da die zuständigen Behörden rechtswidrig gehandelt hätten, sei dieses Verfahren beim VwGH anhängig.

Der weitere - entscheidungswesentliche - Sachverhalt stellt sich wie folgt dar:

(12) Die vom Finanzamt bei der zuständigen Bezirkshauptmannschaft (BH) durchgeführten Ermittlungen haben Folgendes ergeben:

Mit Bescheid der BH vom 11. Mai 1995 wurde dem Bw. die wasserrechtliche Bewilligung für die Errichtung einer Geländeauffüllung mit inertem Erdmaterial bzw. mit inerten Baustoffen in einem Gesamtausmaß von ca. 97.000 m³ erteilt.

In weiterer Folge wurde der Bw. mit Bescheid der BH vom 4. Mai 1999, GZ 3 W 130-1999, verpflichtet, die Ablagerungen von Baurestmassen, Kunststoffen, Metallteilen, Holz und diversen Baustellenabfällen im Ausmaß von 30.000 m³, welche nicht durch den vorgenannten wasserrechtlichen Bescheid genehmigt wurden, zu entfernen, und überdies das weitere Schütten von Abfällen auf den gegenständlichen Grundstücken untersagt. In diesem Bescheid wird ua. festgehalten, dass eine Überschüttung von eben 30.000 m³ vorliege, die

Schüttungen nicht bloß (von der ursprünglichen Genehmigung umfasstes) inertes Material beinhalten würden und auf Grund der weitgehenden Überschreitung der bewilligten Auffüllungskoten nicht mehr von einer Auffüllung ausgegangen werden könne. Nunmehr sei aus fachlicher Sicht von einer Deponieanlage auszugehen (so auch der Amtssachverständige in seinem Gutachten vom 26. März 1999). Die Umwelt werde über das unvermeidliche Ausmaß hinaus verunreinigt, da Ablagerungen von unsortiertem Bauschutt auf einer nicht abgedichteten Deponie jedenfalls eine Verunreinigung für das Grundwasser und für Oberflächenwässer bewirken könnten. In der vorliegenden Form der betriebenen Deponie sei eine Bewilligungsfähigkeit nicht anzunehmen. In ihrer derzeitigen Ausformung sei eine schwere Verunstaltung des Landschaftsbildes gegeben.

Dieser Bescheid der BH vom 4. Mai 1999 wurde zwar mit Bescheid der Stmk. Landesregierung vom 30. Juni 2003, GZ FA13A-38.00 161-03/17, formell aufgehoben und eine Wiederaufnahme des Verfahrens verfügt (da Teilflächen als Wald iSd. Forstgesetzes ausgewiesen sind bzw. waren, hätte das Abfallrecht nicht zur Anwendung gelangen dürfen). Gleichzeitig wird im Bescheid vom 30. Juni 2003 jedoch unter Bezugnahme auf das VwGH-Erkenntnis 99/07/0209 vom 22. Februar 2001 darauf hingewiesen, dass die Verfügung der Wiederaufnahme und die damit einhergehende Aufhebung des Beseitigungsbescheides der BH nichts daran ändere, dass es sich im vorliegenden Fall um konsenslose Ablagerungen handle und der nunmehr zutage getretene Behördenfehler zu korrigieren sein werde.

(13) Im vorzitierten Erkenntnis 99/07/0209, auf dessen Inhalt – soweit in der Berufungsentcheidung nicht ohnehin ausdrücklich wiedergegeben – aus verwaltungsökonomischen Gründen verwiesen wird, hat der VwGH ua. ausgesprochen bzw. festgestellt:

"Die wasserrechtliche Bewilligung der Bezirkshauptmannschaft ... vom 11. Mai 1995 erstreckt sich auf ein Gesamtschüttvolumen von ca. 96.900 m³ mit inertem Erdmaterial bzw. inerten Baustoffen (vorwiegend Aushubmaterial und Bauschutt). Nach der von den Behörden getroffenen - insoweit nicht substantiiert bekämpften - Feststellung wurde das wasserrechtlich bewilligte Gesamtschüttvolumen - teilweise auch mit nicht von der Bewilligung erfasstem Material - ausgeschöpft und eine Überschüttung von ca. 30.000 m³ mit beweglichen Sachen vorgenommen; deren Schüttmaterial entspricht nicht dem im wasserrechtlichen Bewilligungsbescheid der Bezirkshauptmannschaft Graz-Umgebung vom 11. Mai 1995 genannten Anforderungen. Für diese Ablagerung kann nicht ausgeschlossen werden, dass es sich hierbei um ein gewässerschädliches oder wasserrechtlich bedenkliches Material handelt.

Infolge der entgegen dem wasserrechtlichen Bewilligungsbescheid der Bezirkshauptmannschaft ... vom 11. Mai 1995 vorgenommenen Ablagerung über insgesamt 100.000 m³ nicht gefährlicher Abfälle hat demnach der Beschwerdeführer mangels entsprechender Bewilligung nach § 29 Abs. 1 Z. 6 AWG gegen eine im § 32 Abs. 1 leg. cit. genannte Norm verstoßen, weshalb die Behörde erster Instanz zulässigerweise mit einem Auftrag nach § 32 Abs. 1 AWG vorgehen durfte. Bei dieser Sach- und Rechtslage kommt es nicht mehr darauf an, wie hoch der Prozentsatz an Erdaushubmaterial ist. Auch die (vom Beschwerdeführer behauptete) wasserrechtliche Bewilligungsfähigkeit der gesetzwidrig vorgenommenen Deponierung ändert an der Rechtmäßigkeit des Auftrages nach § 32 AWG im Beschwerdefall nichts, weil der Beschwerdeführer jedenfalls ohne Genehmigung nach § 29 Z. 6 AWG eine Deponierung vorgenommen hat; dies hat einen Auftrag nach § 32 AWG gerechtfertigt.

Der Verwaltungsgerichtshof hegt auch gegen die rechtliche Beurteilung der belangten Behörde, wonach die vom Behandlungsauftrag betroffenen beweglichen Sachen Abfälle im Sinne des § 2 Abs. 1 Z. 2 AWG sind, keine Bedenken.

Durch die vom Beschwerdeführer entgegen dem schon mehrfach zitierten wasserrechtlichen Bewilligungsbescheid der Bezirkshauptmannschaft ... vorgenommene Ablagerung mit mineralischen Baurestmassen, Kunststoffen, Metallteilen, Holz und diversen Baustellenabfällen ohne die entsprechende Bewilligung nach § 29 Abs. 1 Z. 6 AWG besteht jedenfalls die Möglichkeit, dass die Umwelt über das unvermeidliche Ausmaß hinaus verunreinigt werden kann."

(14) Im über gerichtlichen Auftrag von den Sachverständigen DI FB und Dir. DP erstatteten Gutachten vom 10. September 1999 heißt es auszugsweise:

"Es handelt sich in seiner Gesamtheit um einen landwirtschaftlichen Betrieb, der derzeit nicht bewirtschaftet wird (die landwirtschaftlichen Flächen liegen brach) und auch keinerlei Viehbestand aufweist. Die ... Hallenbauten sowie die Deponieflächen für inertes Material deuten auf eine gewerbliche Nutzung hin" (S. 3 des Gutachtens).

"... es werden auch sämtliche landwirtschaftliche Nutzflächen nicht bewirtschaftet. Die Flächen sind auch nicht verpachtet. Eine kontinuierliche Waldpflege bzw. Waldnutzung findet ebenfalls nicht statt. Der im Jahre 1994 ... errichtete Hallenbau – laut Aussage des Bruders AW anlässlich der Befundaufnahme von ihm errichtet – sowie der Betrieb der Mülldeponie mit inertem Material deuten auf eine gewerbliche Nutzung hin" (S. 7).

"Der dritte Grundstückskomplex umfasst Grundstücke der EZ ..., wobei der gesamte südliche Grundstückskomplex seit rund fünf Jahren als Deponiefläche genutzt wird. Laut Auskunft der Wasserrechtsbehörde ... besteht für diese Schüttungsmaßnahmen eine wasserrechtliche Be-

willigung für die Schüttung inerten Materials; die Schüttungsmenge ist mit rund 96.000 m³ begrenzt. Laut Auskunft des Grundeigentümers (i. e. der Bw.) wurden bisher insgesamt 127.000 m³ geschüttet" (S. 11).

"Beim gegenständlichen landwirtschaftlichen Betrieb handelt es sich um keinen für dieses Gebiet typischen. Die Hofstelle R-Straße 32 mit dem Stall- und Wirtschaftsgebäude wurde in den letzten fünf Jahren geschliffen, das Stallgebäude von der R-Straße 8 außer Funktion gesetzt, das Vieh zur Gänze abverkauft, ebenso wird der Großteil der landwirtschaftlichen Maschinen und Geräte und die landwirtschaftlichen Flächen nicht mehr bewirtschaftet. Ebenso wird im Wald keine regelmäßige forstliche Pflege und Nutzung vorgenommen. An Stelle des Stall- und Wirtschaftsgebäudes bei der Liegenschaft R-Straße 32 wurde eine Halle für Abstell- und Reparaturzwecke für Baumaschinen, also für gewerbliche Zwecke, errichtet. Auf einem großen Teil der landwirtschaftlichen Nutzfläche wurden Aufschüttungen vorgenommen und ein relativ großer Grundstückskomplex durch Anlage einer Deponie für inertes Material zumindest vorläufig der landwirtschaftlichen Nutzung entzogen" (Gutachten S. 17).

(15) Mit Bescheid vom 15. April 1998 hat das Hauptzollamt (HZA) Graz gegenüber dem Bw. für den Zeitraum 24. November 1995 bis 16. Oktober 1997 für die Ablagerung von Abfällen auf seinen Grundstücken einen Altlastenbeitrag iHv. rund ATS 5,8 Mio. (zuzüglich Ver-spätungszuschlag und Säumniszuschlag) festgesetzt. Erhebungen des HZA Graz hätten ergeben, dass auf den Grundstücken des Bw. auch im vorangeführten Zeitraum eine Ablagerung von mineralischen Baurestmassen vorgenommen worden sei. Da der Bw. weder seinen Aufzeichnungspflichten nachgekommen noch eine Verwiegung erfolgt sei, hätten die maßgeblichen Mengen geschätzt werden müssen. Das Schüttvolumen des gegenständlichen Grabens betrage laut Bescheid der zuständigen Bezirkshauptmannschaft 96.900 m³. Der Graben sei bereits zur Gänze verfüllt, die Schüttung reiche mittlerweile bereits über das Straßenniveau. Teilweise sei auch nicht verunreinigter beitragsfreier Erdaushub abgelagert worden, wobei von Seiten des HZA auf Grund der durchgeführten Ermittlungen (Augenschein, Auskunft Fa. F) ein Verhältnis der Baurestmassen zum Erdaushub von ca. 8 : 2 angenommen wurde.

In seiner dagegen erhobenen Berufung vom 20. Mai 1998 wendet sich der Bw. im Wesentlichen gegen diese Schätzung des HZA. Aus den (der do. Berufung beigelegten) Massenaufstellungen ergebe sich, dass der Bw. im Beobachtungszeitraum über 60.000 m³ reinen Erdaushub und unter 3.000 m³ reinen Bauschutt verfüllt habe. Da der Anteil an Baurestmassen sohin weniger als 5% betrage, entfalle auch die Beitragspflicht nach dem ALSAG.

(16) Die zuständige Bezirkshauptmannschaft hat dem Bw. mit Bescheid vom 11. Mai 1998 den Auftrag zur Wiederbewaldung näher bezeichneter Waldgrundstücke erteilt. Im genannten Bescheid wird auf die (bereits oben erwähnte) wasserrechtliche Bewilligung der BH zur Errichtung einer Geländeauffüllung mit inerten Baustoffen bzw. inertem Erdmaterial Bezug genommen und darauf verwiesen, dass dieser zufolge die Bauvollendung bis 31. Dezember 1997 erfolgen hätte müssen. Eine Besichtigung durch den forsttechnischen Amtssachverständigen und das zuständige Forstaufsichtsorgan am 1. April 1998 habe jedoch ergeben, dass weiterhin Erdaushub und Bauschutt abgelagert werde. Das Schüttausmaß habe bereits ein Ausmaß erreicht, *"welches mit einer Geländeauffüllung bei weitem nicht mehr in Verbindung gebracht werden kann"*.

(17) Mit Eingabe an die Gemeinde SR vom 22. August 2001 suchte der Bw. um Erteilung der Baubewilligung für die Errichtung einer landwirtschaftlichen Pferdezucht auf seinem Grundstück 468 der KG R an. Dieses Ansuchen wurde von der Baubehörde erster Instanz mit Bescheid vom 26. Juni 2003 - als nach den baurechtlichen Vorschriften unzulässig - abgewiesen. Die dagegen eingebrachte Berufung wurde mit Berufungsbescheid des Gemeinderates vom 17. Dezember 2003 ebenfalls abgewiesen. Die dagegen erhobene Vorstellung wurde schließlich vom Land Steiermark mit Bescheid vom 12. Mai 2004, GZ FA13B-12.10R94-04/19, mangels Möglichkeit der Durchführung einer Bauplatzeignungsprüfung als unbegründet abgewiesen.

Daraufhin beantragte der Bw. mit an die Gemeinde SR gerichteter Eingabe vom 17. Jänner 2004 abermals die Erteilung einer Baugenehmigung zur Errichtung einer landwirtschaftlichen Betriebsstätte zur Pferdehaltung (Zucht), diesmal auf den Grundstücken 465 und 468 der KG R. Die bescheidmäßige Zurückweisung dieses Ansuchens hat der Bw. mit Berufung bekämpft, welche von der Gemeinde SR mit Berufungsbescheid vom 10. August 2004 abgewiesen wurde. Dagegen wurde mit Schriftsatz vom 28. August 2004 wiederum Vorstellung erhoben, welche bislang unerledigt geblieben ist.

(18) In der mündlichen Berufungsverhandlung führte der Bw. ua. aus, Einkünfte aus der Herstellung und Lieferung von Gestecken, Kränzen nur in den Jahren 1993 und 1994 erzielt zu haben. Der damit zusammenhängende Aufwand (für Trockenblumen, Zapfen, Töpfe, Draht etc.) belaufe sich auf ca. 25 bis 30% dieser Einnahmen. In geringem Umfang seien auch Materialien aus dem eigenen Wald dazu verwendet worden. Die mit der Herstellung verbundene Arbeitsleistung wurde von Familienmitgliedern sowie zum Teil auch von Bekannten erbracht.

Im geplanten Reitbetrieb sollen zunächst – zugekaufte – Pferde in den (noch zu errichtenden) Stallungen des Bw. untergebracht werden. Der Reitunterricht werde durch angestelltes Personal bzw. durch nahe Angehörige sowie bei Rückgang seines *"Abbruch- und Rodungsgeschäftes"* auch durch ihn selbst erteilt werden.

Die Viehzucht sei in den Jahren 1992 bzw. 1993 beendet worden, seither habe keine Ackerbewirtschaftung, sondern lediglich noch Grünlandbewirtschaftung stattgefunden.

Im Jahr 1993 habe er aus seiner Zusammenarbeit mit dem Maschinenring Einnahmen von ca. ATS 200.000,-- erzielt.

Die Transporte von der Baustelle der Fa. KF seien von Frächtern, nämlich der P-Transporte KG und der JO TransportgmbH, durchgeführt worden, welchen er "schwarz" einen Stundensatz von ca. ATS 70,--/m³ ausbezahlt habe. Den Abbruch des Altgebäudes sowie den Grubenaushub habe er selbst – mit einem Bagger der Fa. N-Bau GmbH – vorgenommen. Rechnungen über die damit verbunden Ausgaben lägen keine mehr vor.

Teilweise habe er auch einen LKW der N-Bau GmbH für seine Zwecke verwendet. Ebenso verwerde sein Bruder AW gelegentlich den Traktor des Bw. für seine Zwecke bzw. für Zwecke der N-Bau GmbH.

Die Treibstoffkosten des Bw. würden sich im Jahr 1995 auf insgesamt ATS 45.000,-- (Transporte und Maschinenringerlöse), sowie im Jahr 1996 auf ca. 75.000,-- (Transporte, Maschinenring und Rodungen) belaufen.

(19) Auf Grund der vom Bw. im Rahmen der mündlichen Verhandlung getätigten Angaben betreffend "Schwarzzahlungen" im Zusammenhang mit der Baustelle der Fa. KF wurden die genannten Transportfirmen (die P-Transporte KG sowie die JO TransportgmbH) vom UFS schriftlich um Auskunft ersucht, ob die vom Bw. behaupteten Transporte tatsächlich durchgeführt wurden und – gegebenenfalls – die näheren Umstände derselben (Anzahl der Fuhren, Entgelt etc.) bekannt zu geben.

In Beantwortung dieser ha. Anfrage wurde von Seiten der JO TransportgmbH mit Schreiben vom 9. November 2004 mitgeteilt, dass die GmbH im November bzw. Dezember 1997 sowie im März bzw. April 1998 die Aushubtransporte für die Baustelle in der H-Straße für die N-Bau GmbH übernommen habe. Hiefür seien jeweils Pauschalbeträge abgerechnet worden. In der Anlage wurden drei an die N-Bau GmbH gerichtete Rechnungen - betreffend Aushubtransporte von der Baustelle in der H-Straße (zur Deponie R.) – vom 26. November 1997 über

(brutto) ATS 180.000,-- , vom 31. Dezember 1997 über ATS 30.000,-- sowie vom 30. April 1998 über ATS 84.000,-- übermittelt.

Die P-Transporte KG hat in Beantwortung der bezüglichen Anfrage des UFS zunächst diverse - teils an den Bw., teils an die N-Bau GmbH - ausgestellte Rechnungen vorgelegt, welche allesamt andere als die Baustelle in der H-Straße betrafen. Über daraufhin nochmalig erfolgte Aufforderung der Abgabenbehörde zweiter Instanz hat die P-Transporte KG schließlich mitgeteilt, dass in ihrer Buchhaltung keine die Baustelle H-Straße betreffenden "Aufzeichnungen" enthalten seien.

Diese Antwortschreiben der Transportunternehmen wurden dem Bw. mit ha. Schreiben vom 24. November 2004 zur Kenntnis und allfälligen Stellungnahme übermittelt.

Mit Eingabe vom 12. Dezember 2004 brachte der Bw. vor, die Rechnungen der JO TransportgmbH würden größtenteils Transportleistungen für den Abbruch des Gebäudes der Baustelle KF in der H-Straße betreffen. Diese Mengen seien im Erdaushub von 10.000 m³ nicht enthalten und daher gesondert zu berücksichtigen. Es sei freilich anzunehmen und zu erwarten, dass die genannten Firmen die erhaltenen "Schwarzzahlungen" von sich aus nicht zugeben bzw. diese in Abrede stellen würden. Im Weiteren heißt es: *"Um die tatsächlichen Transportleistungen dieser beiden Firmen bei dieser Baustelle nachzuvollziehen, wäre eine Überprüfung der Schaublätter (Fahrtenschreiber ...) der in Frage kommenden LKWs durchzuführen, um die tatsächliche Fahrtzeit, welche auch verrechnet wurde, festzustellen."* Da jedoch die behaupteten "Schwarzzahlungen" iHv. ATS 700.000,-- nachvollziehbar und daher voll anzuerkennen seien, könnte eine derartige Überprüfung bei Anerkennung dieses Betrages entfallen.

Über die Berufung wurde erwogen:

I. Zur Frage der Einkunftsart (Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft oder aus Gewerbebetrieb):

I. 1) Während der Bw. seine Einkünfte für den gesamten Streitzeitraum 1993 bis 1998 als solche aus – pauschalierter - Land- und Forstwirtschaft qualifiziert wissen will, geht das Finanzamt in den angefochtenen (Erst-)Bescheiden von Einkünften aus Gewerbebetrieb aus. In den Berufungsvorentscheidungen vom 13. September 2001 geht das Finanzamt schließlich für das Jahr 1993 (noch) vom Vorliegen einer Land- und Forstwirtschaft aus und begründet dies vor allem damit, dass in diesem Jahr noch Milchlieferungen stattgefunden hätten. Erst ab

dem Jahre 1994 liege ein (einheitlicher) Gewerbebetrieb vor, da die Erlöse aus Milchlieferungen nur noch ATS 3.376,-- betragen hätten.

Der vom Finanzamt in den Berufungsvorentscheidungen vertretenen Rechtsauffassung ist aus folgenden Gründen beizutreten:

Das Gesetz nennt in § 21 Abs. 1 EStG 1988 als land- und forstwirtschaftliche Einkünfte:

Z 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.

Z 2. Einkünfte aus Tierzucht- und Tierhaltungsbetrieben im Sinne des § 30 Abs. 3 bis 7 des Bewertungsgesetzes 1955.

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

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

Zu den Einkünften im Sinne des vorangeführten Abs. 1 gehören gemäß Abs. 2 Z 1 der zitierten Bestimmung (ua.) auch Einkünfte aus einem land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetrieb. Als Nebenbetrieb gilt ein Betrieb, der dem land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb zu dienen bestimmt ist.

Die Einkunftsart Land- und Forstwirtschaft erfasst nur Tätigkeiten, die auf die planmäßige Nutzung der Naturkräfte gerichtet sind und Urproduktion darstellen. Land- und forstwirtschaftliche Einkünfte stehen unmittelbar oder mittelbar zum Grund und Boden in Beziehung und beruhen auf der Ausnutzung seiner Fruchtbarkeit (s. *Doralt*, EStG 4. Auflage, § 21 Tz 2, mwN).

Tierzucht und Tierhaltung im Sinne des § 21 Abs. 1 Z 2 EStG setzt eine für die Tierzucht entsprechende Bodenbewirtschaftung voraus; der (verbundene) landwirtschaftliche Betrieb muss überwiegend – mehr als 50% - die Futtergrundlage für den Tierzucht- oder Tierhaltungsbetrieb liefern bzw. die vom Gesetz geforderte Mindestgröße aufweisen (*Doralt*, aaO, § 21 Tz 38). Die vorzitierte Z 2 zielt sohin auf die Verwertung von pflanzlichen Erzeugnissen zum Zwecke der Tierzucht und Tierhaltung ab (*Doralt*, aaO, § 21 Tz 43).

Die Erzeugnisse für die Tierhaltung müssen also aus dem eigenen landwirtschaftlichen Betrieb gewonnen werden (§ 30 Abs. 3 BewG). Darunter ist isoliert betrachtet ein landwirtschaftlicher Betrieb im engeren Sinn zu verstehen. Pferdezucht und Pferdehaltung zum Reiten, für den

Leistungssport oder für sonstige Zwecke der Freizeitgestaltung kann nur dann als landwirtschaftliche Tätigkeit qualifiziert werden, wenn die allgemeinen - vorangeführten - Voraussetzungen erfüllt sind (s. wiederum *Doralt*, aaO, § 21 Tz 44 bis 49).

Kommen zur bloßen Haltung andere Leistungen wie zB das Trainieren von Reitpferden oä. hinzu, ist von einem Gewerbebetrieb auszugehen (*Quantschnigg/Schuch*, § 21 Tz 7.1). Ist die Pferdehaltung mit der Erteilung von Reitunterricht verbunden, dann liegen entweder Einkünfte aus selbständiger Arbeit (bei Reitunterricht durch den Betriebsinhaber selbst) oder aus Gewerbebetrieb (bei Verwendung angestellter Fachkräfte für den Reitunterricht) vor (*Doralt*, aaO, § 21 Tz 46, mwN).

Vor diesem rechtlichen Hintergrund können die vom Bw. ab dem Jahre 1994 erzielten Einkünfte nicht als solche aus land- und forstwirtschaftlicher Betätigung qualifiziert werden:

Der Bw. begründet das Vorliegen von Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft allein damit, dass seine im Zusammenhang mit den erzielten Einnahmen entfalteten Tätigkeiten der geplanten – bis heute nicht verwirklichten – Errichtung eines Pferdestalles dienen würden.

Den im Zuge der Hausdurchsuchung bzw. der darauf folgenden Betriebsprüfung vorgefundenen Rechnungen und Belegen ist zu entnehmen, dass die vom Bw. vereinnahmten Beträge im Wesentlichen aus dem (Ab-)Transport von Erde und anderen Materialien (wie etwa Bauschutt uä.), der Deponierung diverser Materialien auf seinem Gelände, der Verrichtung von Abbrucharbeiten bzw. Rodungs-, Mäh- und Holz(schlägerungs)arbeiten für Dritte sowie der Herstellung und Lieferung von Adventkränzen, Gestecken etc. stammen.

Dass diese Leistungen per se – uU. mit Ausnahme der Herstellung und Lieferung von Adventkränzen, Gestecken etc. – nicht als land- und forstwirtschaftliche Tätigkeiten gelten, ergibt sich schon aus der eingangs angeführten gesetzlichen Aufzählung bzw. der in der Literatur entwickelten Definition der land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeiten als solche, die in unmittelbarer oder mittelbarer Beziehung zum Grund und Boden stehen und auf der Ausnutzung seiner Fruchtbarkeit beruhen. Diesen Kriterien werden die vom Bw. auf Grund der bei ihm vorgefundenen Rechnungen ab dem Jahre 1994 nachweislich ausgeübten Tätigkeiten ohne jeden Zweifel nicht gerecht.

Selbst wenn diese Tätigkeiten – wie vom Bw. behauptet – tatsächlich Vorleistungen bzw. Nebentätigkeiten zum geplanten Reitstall darstellen würden, wäre dieser Umstand nicht geeignet, die bezüglichen Einkünfte als aus einem land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetrieb stammend zu betrachten (s. dazu das Vorbringen des Bw. in seiner Stellungnahme an den UFS vom 20. Mai 2003).

Beim land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetrieb handelt es sich seinem Wesen nach um einen Gewerbebetrieb, der dem land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb dient (*Doralt*, aaO, § 21 Tz 67).

Angesichts obiger Rechtsausführungen ist jedoch auch der (behauptete) geplante Reitstall – sofern er überhaupt tatsächlich jemals errichtet werden sollte – unzweifelhaft nicht als land- und forstwirtschaftlicher (Haupt)Betrieb anzusehen: Der Bw. gab im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung selbst an, zugekaufte Pferde einstellen und in weiterer Folge – zum Teil durch angestelltes Fachpersonal – Reitunterricht erteilen zu wollen. Eine Ackerbewirtschaftung hat seinen eigenen Angaben zufolge im Streitzeitraum nicht stattgefunden und wurde auch nicht behauptet, dass eine solche zum Zwecke der Futterproduktion bzw. –verwendung im eigenen Reitbetrieb (wieder) aufgenommen würde. Die vom Bw. dargestellte, geplante Pferdehaltung samt Erteilung von Reitunterricht ist daher – da lt. Bw. die Anstellung von Fachpersonal beabsichtigt ist – als gewerbliche Betätigung anzusehen.

Somit können (bzw. könnten) aber auch die vom Bw. erbrachten Leistungen wie zB das Abtransportieren und das Deponieren diverser Materialien keinesfalls als Neben- bzw. Vorleistungen zu einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb qualifiziert werden.

Dazu kommt, dass die Tätigkeit des Bw. auch schon auf Grund des nicht unbeträchtlichen Ausmaßes der Einnahmen aus den vermeintlichen "Vorleistungen" nicht bloß als Nebenbetrieb zu werten ist (vgl. dazu zB die Ausführungen in *Doralt*, aaO, § 21 Tz 71, mwN).

Des Weiteren stehen auch die folgenden Umstände einer Beurteilung als Land- und Forstwirtschaft entgegen:

Die Viehzucht wurde in den Jahren 1992/93 beendet, eine Ackerbewirtschaftung hat in den Streitjahren nicht mehr stattgefunden (Angaben des Bw. auf S. 3 der Niederschrift über die mündliche Berufungsverhandlung).

Mit diesen Angaben des Bw. übereinstimmend führen die Sachverständigen in ihrem über gerichtlichen Auftrag erstatteten Gutachten vom 10. September 1999 ua. – mehrfach – aus:

"Der landwirtschaftliche Betrieb weist zum Zeitpunkt der Befundaufnahme (Anmerkung: diese erfolgte am 4. August 1999) keinerlei Viehbestand auf und es werden auch sämtliche landwirtschaftliche Nutzflächen nicht bewirtschaftet. Die Flächen sind auch nicht verpachtet. Eine kontinuierliche Waldpflege bzw. Waldnutzung findet ebenfalls nicht statt.

Der im Jahre 1994 ... errichtete Hallenbau ... sowie der Betrieb der Mülldeponie ... deuten auf eine gewerbliche Nutzung hin." (Gutachten S. 7).

"Die Hofstelle mit dem Stall- und Wirtschaftsgebäude wurde in den letzten fünf Jahren geschliffen, das Stallgebäude außer Funktion gesetzt, das Vieh zur Gänze abverkauft, An Stelle des Stall- und Wirtschaftsgebäudes bei der Liegenschaft R-Straße 32 wurde eine Halle für Abstell- und Reparaturzwecke für Baumaschinen, also für gewerbliche Zwecke, errichtet" (Gutachten S. 17).

Eine für land- und forstwirtschaftliche Einkünfte charakteristische (und für deren Qualifikation als solche erforderliche) Nutzung der Naturkräfte sowie eine Urproduktion ist sohin im Berufungsfall zumindest ab dem Jahre 1994 - bedenkt man, dass die Viehzucht erst 1993 eingestellt und die Betriebsprüfung in diesem Jahr noch Milchlieferungen feststellen konnte - zweifelsohne nicht erfolgt.

Weiters hat der Bw. im Jahre 1993 um Bewilligung der Errichtung einer Deponie angesucht, welche ihm jedoch nicht erteilt wurde (Angaben des Bw. auf S. 5 des Verhandlungsprotokolles vom 13. Oktober 2004). Daraus geht hervor, dass ganz offensichtlich auch nach der Intention des Bw. die Erzielung gewerblicher Einkünfte angestrebt wurde. Erst Ende 1997 suchte der Bw. (erstmals) um Erteilung der Baubewilligung *"zur Errichtung einer landwirtschaftlichen Betriebsstätte zur Pferdezucht"* an. Zwischenzeitig wurden einige weitere – ähnliche – Baugesuche gestellt, welche bislang allesamt (teilweise noch nicht rechtskräftig) abgewiesen wurden.

Im Übrigen spricht auch der VwGH in seinem den Bw. betreffenden Erkenntnis 99/07/0209 vom 22. Februar 2001 im Zusammenhang mit der gegenständlichen *"entgegen dem wasserrechtlichen Bewilligungsbescheid der BH GU ... vorgenommenen Ablagerung über insgesamt 100.000 m³ nicht gefährlicher Abfälle"* von einer *"gesetzwidrig vorgenommenen Deponierung"*.

Schließlich ist auf jene Äußerung des Bw. (S. 3 der Verhandlungsniederschrift vom 13. Oktober 2004) hinzuweisen, wonach er sich bei Verwirklichung des seinem Vorbringen nach geplanten Reitbetriebes selbst vermehrt um diesen kümmern würde, wenn sich im Bereich seines *"Abbruchs- und Rodungsgeschäftes (!) ein wirtschaftlicher Einbruch einstellen"* sollte. Auch daraus geht hervor, dass die vom Bw. im Streitzeitraum entfalteten Tätigkeiten völlig losgelöst von einem – allenfalls zukünftig einmal errichteten – Reitbetrieb, und nicht als bloße Vorbereitungshandlungen hiezu, zu sehen sind.

Hinsichtlich der Einkünfte aus der Produktion und dem Verkauf von Kränzen und Gestecken ist auszuführen:

Derartige Einkünfte sind grundsätzlich geeignet, unter bestimmten – hier allerdings nicht erfüllten – Voraussetzungen Erlöse aus Zukäufen im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes darzustellen. Im Berufungsfalle mangelt es jedoch – wie schon oa. – überhaupt an einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb im eigentlichen Sinne, welchem diese Einkünfte zugeordnet werden könnten. Eine land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit wurde seitens des Bw. spätestens ab dem Jahre 1994 nicht mehr entfaltet. Abgesehen davon wurden zu dieser Tätigkeit Hilfskräfte herangezogen und nicht unbeträchtliche Zukäufe – zwischen 25 und 80% der erzielten Einnahmen (Angaben des Bw. auf S. 3 bzw. 6 der Verhandlungsniederschrift) – getätigt. Lediglich in geringem Umfang wurden auch Materialien aus dem eigenen Wald verwendet. Selbst wenn diese Erlöse daher einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb zuordenbar wären, könnten sie wegen Überschreitung der Zukaufsgrenze von 25% nicht als land- und forstwirtschaftliche Einkünfte betrachtet werden. Denn der Handel mit zugekauften Produkten ist nur dann zum landwirtschaftlichen Betrieb zu zählen, wenn der Einkaufswert der Fremderzeugnisse nicht mehr als 25% der bezüglichen Umsätze beträgt (*Doralt*, aaO, § 21 Tz 98).

Für die "Erlöse aus Maschinenring" gilt Ähnliches:

Der Bw. hat unter diesem Titel Einnahmen aus verschiedensten Tätigkeiten für Dritte erzielt (Verhandlungsniederschrift S. 4). Wenngleich dafür auch (überwiegend) land- und forstwirtschaftliche Maschinen, Geräte und Betriebsmittel verwendet worden sein mögen, so mangelt es aber auch hier einer land- und forstwirtschaftlichen Haupttätigkeit, als deren Ausfluss bzw. Nebentätigkeit diese betrachtet werden könnten (s. dazu *Doralt*, aaO, § 21 Tz 90).

An dieser Beurteilung vermögen auch die in der Berufungsverhandlung vorgelegten Unterlagen, insbesondere die beiden VwGH-Erkenntnisse (betreffend AISaG-Vorschreibung), nichts zu ändern. Die in den Jahren 1994 bis 1998 (nahezu ausschließlich an Hand von vorgefundenen Belegen nachweislich) erzielten Einnahmen beruhen auf Tätigkeiten, die für sich gesehen – siehe oben – nicht land- und forstwirtschaftlicher Natur sind. Auf Grund ihres Umfanges könnten diese Tätigkeiten bzw. die daraus erzielten Erlöse selbst bei Vorliegen einer entsprechenden land- und forstwirtschaftlichen Haupttätigkeit – einer solchen mangelt es im Berufungsfalle jedoch – auch nicht als dazu gehöriger Nebenbetrieb betrachtet werden. Der laut Angaben des Bw. geplante Reitstall wurde überdies bis heute nicht verwirklicht und würde – selbst im Falle seines Zustandekommens in der vom Bw. dargestellten Form – aus den aufgezeigten Gründen keinen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb begründen.

I. 2) Wenn der Bw. begehrt, seine Betätigung im Streitzeitraum *"als einheitliche"* zu qualifizieren (nämlich primär als solche aus Land- und Forstwirtschaft, in eventu jedoch für *alle* Streitjahre als solche aus Gewerbebetrieb), so ist dazu wie folgt festzuhalten:

Trotz verschiedener Erhebungen (Hausdurchsuchung, Ermittlungen beim Maschinenring GU bzw. der Bank des Bw.) konnte seitens des Finanzamtes betreffend das Jahr 1993 keine in irgendeiner Weise nachvollziehbare gewerbliche Betätigung bzw. Einnahmenerzielung festgestellt werden. Die Erzielung von wie auch immer gearteten – gewerblichen - Einnahmen in diesem Jahr wurde vom Bw. auch nicht behauptet. Die vom Bw. in der mündlichen Berufungsverhandlung erstmals (!) aufgestellte Behauptung, 1993 Erlöse aus der Betätigung im Maschinenring iHv. ca. ATS 200.000,-- vereinnahmt zu haben, ist nicht zuletzt aus dem Grunde, dass dieser Umstand während des langwierigen erstinstanzlichen (Prüfungs- bzw. Berufungs)Verfahrens in keiner Weise geltend gemacht wurde, als bloße Schutzbehauptung zu werten. Dadurch soll offensichtlich die nachträgliche Berechtigung zur Geltendmachung von Vorsteuerbeträgen bzw. Investitionsfreibeträgen im Jahr 1993 geschaffen werden. Die Ermittlungen der Abgabenbehörde erster Instanz beim Maschinenring stützen diese Behauptung jedenfalls nicht, haben sie doch ergeben, dass der Bw. erst ab dem Jahre 1994 entsprechende Erlöse erzielt hat. Für das Jahr 1993 konnten jedoch keine Einnahmen aus der Kooperation mit dem Maschinenring eruiert werden.

Allerdings erfolgten den unwidersprochen gebliebenen Feststellungen des Finanzamtes zufolge im Jahre 1993 (noch) Milchlieferungen größeren Ausmaßes, überdies wurde der Viehbestand (erst) in den Jahren 1992 und 1993 aufgegeben (so die Angaben des Bw. in der mündlichen Verhandlung).

Wenn daher der Bw. tatsächlich schon damals Erlöse aus der Mitgliedschaft beim Maschinenring GU erzielt haben sollte, so wären diese im Jahr 1993 noch dem – im selben Jahr letztendlich eingestellten - land- und forstwirtschaftlichen Betrieb zuzuordnen.

Dass allfällige Vorbereitungshandlungen für die Aufnahme der in den Folgejahren entfalteten – nach ha. Ansicht als gewerblich einzustufenden - Betätigung erfolgt wären, wurde vom Bw. ebenfalls nicht behauptet bzw. nicht in nachvollziehbarer Weise dargelegt. Derartige vorbereitende Maßnahmen waren auch nicht erforderlich, da vom Bw. ab dem Jahre 1994 überwiegend eigener Grund und Boden sowie bereits vorhandene (zum Teil geerbte) Maschinen und Gerätschaften, die allenfalls ursprünglich land- und forstwirtschaftlichen Zwecken gedient haben, fortan für gewerbliche Zwecke genutzt wurden.

In Anbetracht all dieser Umstände ist der vom Finanzamt in seiner Berufungsvorentscheidung vertretenen Auffassung, dass gewerbliche Einkünfte erst ab dem Jahre 1994 zugeflossen sind, uneingeschränkt beizutreten.

Ergänzend sei darauf hingewiesen, dass diese Beurteilung nach ha. Ansicht letztlich für das Jahr 1993 zu keinem (wesentlich) anderen steuerlichen Ergebnis führt, als es eine allenfalls bereits für das Jahr 1993 erfolgte Einstufung als Gewerbebetrieb nach sich gezogen hätte:

Die Feststellung des hier entscheidungswesentlichen Sachverhaltes erweist sich insbesondere hinsichtlich der Jahre 1993 und 1994 aus mehreren Gründen als besonders schwierig: Der Bw. hat über seine Geschäftsvorfälle keinerlei Aufzeichnungen (im Sinne eines diese in ihrer Gesamtheit dokumentierendes "Rechenwerkes") geführt bzw. vorgelegt. Jene – partiellen - Aufzeichnungen (wie zB die Anlagenverzeichnisse), die sukzessive vorgelegt wurden, wurden vom Bw. erst nachträglich erstellt. Die darin enthaltenen, für die Abgabenbemessung relevanten Daten (Anschaffungskosten, Anschaffungsdatum etc.) beruhen zu einem großen Teil auf bloßen, nicht näher belegbaren – teilweise nicht einmal nachvollziehbar dargelegten - Schätzungen des Bw. Ausgangsbelege konnten erst im Zuge einer Hausdurchsuchung ausgehoben werden, zum Teil wurden (weitere) Belege über vom Bw. verschwiegene Einnahmen erst im Wege des Berufungsverfahrens – durch ergänzende Erhebungen des Finanzamtes – vorgefunden. Im Bereich der (Re-)Konstruktion seiner Einnahmen ist der Bw. seiner gesetzlichen Mitwirkungspflicht somit nur äußerst unzureichend nachgekommen. Auf der anderen Seite hat der Bw. - selbst nach Abschluss des Prüfungsverfahrens bzw. sogar nach Einbringung der Berufung sowie des Vorlageantrages – nach und nach weitere Aufwendungen geltend gemacht, welche vom Finanzamt auch nahezu vollständig anerkannt wurden. Des Weiteren wurden vom Bw. Eingangsrechnungen vorgelegt, die zum Teil nicht an ihn gerichtet sind (zB die Rechnungen der landwirtschaftlichen Ein- und Verkaufsgenossenschaft Gw. und Umgebung vom 18. März 1988 betreffend einen Traktor Steyr 8090, bzw. vom 27. Juni 1990 betreffend einen Ladewagen Mengele; diese Rechnungen lauten auf Frau MW). Zum Teil betreffen diese außerhalb des Streitzeitraumes liegende Jahre, insbesondere das Jahr 1992, bzw. enthalten nicht die gemäß § 12 UStG zum Vorsteuerabzug erforderlichen Merkmale (zB kein gesonderter Ausweis des Steuerbetrages in der Rechnung der landwirtschaftlichen Ein- und Verkaufsgenossenschaft Gw. und Umgebung vom 21. September 1993 über den Erwerb eines Pfluges sowie in jener vom 29. November 1993 über den Erwerb eines Traktors). Für diese stünde daher selbst bei Vorliegen eines Gewerbebetriebes ein Vorsteuerabzug nicht zu. Dazu kommt, dass der Bw. selbst angibt, die betreffenden Wirtschaftsgüter (teilweise) privat angeschafft zu haben. Zeitweise werden diese auch von seinem Bruder für

dessen Zwecke genutzt (Verhandlungsprotokoll S. 7). Außerdem wurden diverse, vom Bw. geltend gemachte Aufwendungen wirtschaftlich nicht bzw. nicht zur Gänze von ihm selbst getragen, wie zB die Kosten für die Hallenerrichtung, welche laut Gutachter DI FB vom Bruder des Bw. vorgenommen wurde (S. 7 des Gutachtens). Zum Teil hat der Bw. Wirtschaftsgüter der N-Bau GmbH genutzt (zB Bagger auf der Baustelle KF). Eine klare Abgrenzung zwischen den Sphären des Bw., des AW sowie der "gemeinsamen" GmbH kann zum Teil nicht getroffen werden. Es ist ganz offensichtlich zu einer teilweisen "Vermengung" im Bereich der Anschaffung bzw. Nutzung von Wirtschaftsgütern sowie im Bereich der Tragung von Aufwendungen gekommen. Eine eindeutige Zuordnung der im nachträglich erstellten Anlagenverzeichnis angeführten Güter zum "betrieblichen" Bereich einerseits sowie zum außerbetrieblichen Bereich des Bw. (bzw. zu den Bereichen des AW und der N-Bau GmbH) andererseits ist daher nicht (mehr) möglich. Eine (Zu-)Schätzung von Einnahmen (Umsätzen) bzw. allfälliger weiterer Aufwendungen (neben der AfA und den wenigen im Zuge der Betriebsprüfung für das Jahr 1993 geltend gemachten Ausgaben) könnte mangels entsprechender Mitwirkung des Bw. und mangels Vorliegen von Ausgangsrechnungen im genannten Jahr bzw. mangels weiterer behaupteter oder/und belegter Aufwendungen in nahezu jede beliebige Richtung bzw. in nahezu jedem beliebigen Ausmaß erfolgen.

Die – nach ha. Ansicht zutreffende - Einstufung des Bw. als pauschalierter Land- und Forstwirt im Jahr 1993 hat zur Folge, dass für dieses Jahr weder eine Einkommensteuer- noch eine Umsatzsteuerzahllast – aber auch keine Gutschrift aus allfälligen Vorsteuerüberhängen – entsteht. Auf Grund der vorgenannten Umstände – insbesondere der mangelnden Mitwirkung des Bw. im Hinblick auf seine Einnahmen sowie der großen Unwägbarkeiten hinsichtlich der angeschafften Güter bzw. deren Verwendung – hätte selbst bei Annahme gewerblicher Einkünfte eine diesfalls erforderliche Schätzung in diesem Jahr – bestenfalls - lediglich zu einem steuerlichen "Nullergebnis" führen können.

II. Zur Frage der Gewinnermittlung bzw. Schätzung:

II. 1) Zur Schätzungsberechtigung dem Grunde nach:

Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese gemäß § 184 Abs. 1 BAO zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind (§ 184 Abs. 2 BAO).

Zu schätzen ist nach Abs. 3 der zitierten Bestimmung ferner, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Führt der Steuerpflichtige keine Aufzeichnungen, weil er gemeint hat, den Gewinn nach Durchschnittssätzen ermitteln zu können, treffen aber die Voraussetzungen nicht zu, dann ist der Gewinn nach § 184 BAO zu schätzen (zB. VwGH vom 16. Dezember 1999, 95/15/0011).

Im vorliegenden Fall hat der Bw. in den Jahren 1993 bis 1996 Einkünfte aus pauschalierter Land- und Forstwirtschaft erklärt, für die Jahre 1997 und 1998 wurden keine Abgabenerklärungen beigebracht. Wie oben dargelegt sind die vom Bw. ab dem Jahre 1994 aus oa. Betätigung (insbes. Transporte und Deponierung) erzielten Einkünfte jedoch als solche aus Gewerbebetrieb zu qualifizieren. Die Inanspruchnahme der Pauschalierung für Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft ist sohin ab 1994 nicht (mehr) zulässig. Mangels entsprechender Aufzeichnungen bzw. auf Grund nicht vollständig vorliegender (bzw. nicht vollzählig vorgelegter) Belege war daher das Finanzamt in Anbetracht der dargestellten Rechtslage unzweifelhaft dazu berechtigt, die Einkünfte des Bw. ab dem Jahre 1994 zu schätzen.

Diese "Schätzung" wurde im gegenständlichen Fall in der Form vorgenommen, dass die Einnahmen zum weitaus überwiegenden Teil an Hand der vorgefundenen Belege gleichsam "rekonstruiert" wurden. Da sich im Zuge des Berufungsverfahrens herausgestellt hat, dass der Bw. im Prüfungsverfahren nicht sämtliche Erlöse offen gelegt hat, wurde zu den auf Grund der Rechnungen nachvollziehbaren Einnahmen jeweils ein Sicherheitszuschlag von 10% verhängt (s. dazu auch unten) bzw. wurden in den Bereichen, in denen keine oder kaum Belege vorgefunden werden konnten, auf Basis anderer Erhebungsschritte (etwa beim Maschinenring GU oder bei der H-Bank) - moderate - Schätzungen durchgeführt.

In diesem Konnex ist auf das jüngst ergangene VwGH-Erkenntnis 2003/13/0147 vom 25. Februar 2004 zu verweisen, welchem zufolge das Unterbleiben der Erfassung eines Umsatzes von ATS 100.000,-- Zweifel an der Vollständigkeit der Aufzeichnungen nicht nur für dieses Jahr begründet, sondern auch für jene Jahre, für welche keine Bankauszüge vorgelegt wurden, und zu Schätzung und Sicherheitszuschlägen berechtigt.

Auf Grund der vom Finanzamt im Rahmen des erstinstanzlichen Berufungsverfahrens durchgeführten Erhebungen bei der Bank des Bw. konnten für das Jahr 1994 – nachträglich – Bruttoeinnahmen iHv. rund 690.000,-- nachgewiesen werden, welche der Bw. von sich aus

nicht bekannt gegeben hat. Daher war die Schätzungsbefugnis auch aus diesem Grunde jedenfalls gegeben.

II. 2.) Zur "Methode" der Schätzung:

Das Finanzamt ist bei seiner Schätzung überwiegend von vorgefundenen (einnahmenseitig) bzw. vorgelegten (ausgabenseitig) Belegen ausgegangen:

Die Einnahmen wurden in Höhe der vorgefundenen Rechnungen angesetzt, wobei angesichts der Tatsache, dass der Bw. im Prüfungsverfahren zunächst weitere Erlöse "unterschlagen" hat (nachweislich etwa jene aus der Lieferung von Kränzen und Gestecken bzw. aus der Mitgliedschaft beim Maschinenring), und welche vom Finanzamt erst im Wege des Berufungsverfahrens "aufgedeckt" werden konnten, in der auf Grund nachgereichter Belege zum wiederholten Male adaptierten Gewinnermittlung laut Vorlage der Berufung völlig zu Recht Sicherheitszuschläge iHv. 10% verhängt wurden (s. dazu zB. *Ritz*, BAO 2. Auflage, § 184 Tz 18). Lediglich die Maschinenringerlöse der Jahre 1997 und 1998 bzw. die "sonstigen Einnahmen 10%" der Jahre 1995 bis 1998 wurden – ohne Belege – auf Grundlage der Vorjahreserlöse im Zusammenhalt mit den sonstigen Ermittlungsergebnissen geschätzt.

Die Ausgaben wurden - mit Ausnahme der unten näher erläuterten Positionen (IFB, Treibstoff, Betriebsaufwand, Leasing, Vorsteuerbeträge aus Investitionen) – grundsätzlich im vom Bw. auf Grund vorgelegter Unterlagen begehrten Ausmaß berücksichtigt. Hinsichtlich der Treibstoffkosten hat das Finanzamt in den bekämpften Bescheiden sogar höhere Beträge anerkannt als ursprünglich vom Bw. im Prüfungsverfahren beantragt. Zudem wurden bezüglich einzelner Ausgabenpositionen (zB betreffend Baustelle KF) von Seiten des Bw. zum Teil widersprüchliche Angaben getätigt (siehe dazu Punkt II. 3.3.2.7). Die AfA wurde nunmehr in der Gewinnermittlung anlässlich der Vorlage ebenfalls mit höheren Beträgen angesetzt, als dies vom Bw. selbst begehrt wurde.

II. 3) Zur Schätzung der Höhe nach:

II. 3.1) Allgemeines:

Was nun die Schätzung der Einkünfte der Höhe nach anlangt, nimmt der UFS im Folgenden auf jene Zahlen Bezug, welche das Finanzamt seiner Gewinn- bzw. Umsatzermittlung anlässlich der Vorlage der Berufung zugrunde gelegt hat. Diese wurde dem Bw. mit ha. Schreiben vom 24. Juni 2004 nachweislich zur Kenntnis und allfälligen Stellungnahme übermittelt (dort mit "*Beilage B*" (Gewinnermittlung für die Einkommensteuer) bzw. "*Beilage C*" (Bemessungsgrundlagen für die Umsatzsteuer) bezeichnet). In dieser "adaptierten" Gewinn-

ermittlung wurden gegenüber den angefochtenen Bescheiden insbesondere höhere als die vom Bw. begehrten AfA-Beträge berücksichtigt. Andererseits sind darin die erst im Zuge des Berufungsverfahrens hervorgekommenen (weiteren) Erlöse des Bw. bereits enthalten. Es erschien dem UFS daher zweckmäßig, bei seiner – dieser Berufungsentscheidung zugrunde liegenden – Gewinnermittlung von diesen Zahlen (laut *Beilagen B und C*) auszugehen.

Festzuhalten ist, dass der Bw. in keiner Phase des gegenständlichen Verfahrens ein geschlossenes Rechenwerk im Sinne einer Buchhaltung bzw. Einnahmen-Ausgaben-Rechnung vorgelegt hat. Die Einnahmenseite betreffende Unterlagen konnten vom Finanzamt erst im Wege einer Hausdurchsuchung sowie im Zuge weiterer Ermittlungen (Bank) sicher gestellt bzw. zu Tage gefördert werden. Belege, welche die Ausgaben des Bw. dokumentieren sollten, wurden erst nach und nach – und niemals geordnet bzw. in ihrer Gesamtheit – vorgelegt. Viele der geltend gemachten Aufwendungen konnten weder belegmäßig noch in sonstiger Weise nachgewiesen bzw. plausibel gemacht werden (zB Treibstoffe, Aufwendungen betreffend Baustelle KF). Zum Teil hat der Bw. widersprüchliche Aussagen getätigt (insbes. im Zusammenhang mit der Baustelle H-Straße in G).

Generell ist darauf hinzuweisen, dass im Gesetz eine Pflicht der Abgabenbehörde zur (Re-)Konstruktion von nicht oder nur unzureichend vorgelegten Aufzeichnungen bzw. Belegen nicht verankert ist (zB. VwGH vom 22. November 2001, 98/15/0187).

Jede Schätzung trägt einen Unsicherheitsfaktor in sich (zB. VwGH vom 20. April 2004, 2003/13/0165, uva.). Es liegt im Wesen einer Schätzung, dass die auf diese Weise ermittelten Größen den tatsächlichen Verhältnissen nur bis zu einem mehr oder weniger großen Genauigkeitsgrad entsprechen (VwGH vom 25. Februar 2004, 2000/13/0050, 0060, 0061). Ein Abgabepflichtiger, der zur Schätzung Anlass gibt, hat das Risiko unvermeidbarer Schätzungsungenauigkeiten zu tragen (zB. VwGH vom 16. Mai 2002, 98/13/0195, uva.).

II. 3.2) Umsatzsteuer:

Auf jene Umsätze bzw. Sachverhalte, die vor der Wirksamkeit des EU-Beitritts Österreichs – sohin vor 1. Jänner 1995 – erzielt bzw. verwirklicht wurden, ist das UStG 1972 anzuwenden. Für jene Umsätze und sonstige Sachverhalte, die danach erfolgt bzw. eingetreten sind, gelten hingegen die Bestimmungen des UStG 1994.

II. 3.2.1) Zur Frage des anzuwendenden Steuersatzes:

Der Bw. moniert in seinem Vorlageantrag, das Finanzamt habe die von ihm erzielten Erlöse – mit Ausnahme jener aus der Lieferung von Kränzen, Gestecken uä. – zu Unrecht dem 20%-

igen Steuersatz unterworfen. Er habe lediglich 10% Umsatzsteuer vereinnahmt, in seinem Fall gelte die Ist-Besteuerung, eine Nachverrechnung an seine Kunden sei nicht mehr möglich.

Die Umsatzsteuer beträgt gemäß § 10 Abs. 1 UStG 1972 für jeden steuerpflichtigen Umsatz "20 vom Hundert der Bemessungsgrundlage". Nach Abs. 2 Z 22 der zitierten Bestimmung ermäßigt sich die Steuer auf "10 vom Hundert" (ua.) für die mit dem Betrieb von Anstalten zur Müllbeseitigung und zur Abfuhr von Abfällen regelmäßig verbundenen Umsätze.

Gemäß der – für ab 1. Jänner 1995 erzielte Umsätze geltenden – Norm des § 10 Abs. 1 UStG 1994 beträgt der Normalsteuersatz grundsätzlich – ebenfalls – 20% der Bemessungsgrundlage. Eine Steuerermäßigung auf 10% ist nach Abs. 2 Z 13 der vorgenannten Bestimmung ua. für die mit dem Betrieb von Unternehmen zur Müllbeseitigung und zur Abfuhr von Abfällen regelmäßig verbundenen Umsätze vorgesehen.

Unter Müllbeseitigung ist die Übernahme von Müll, die Verwertung von übernommenen Müllbestandteilen mit und ohne Bearbeitung sowie deren Lagerung und Deponierung auf **ordnungsgemäß errichteten Deponien** zu verstehen (*Scheiner/Kolacny/Caganek*, UStG-Kommentar Band III, § 10 Abs. 2 Z 13 Anmerkung 11).

Erdaushub und Abraummateriale sind nicht als Müll anzusehen (*Ruppe*, UStG-Kommentar 2. Auflage, § 10 Tz 163).

Die vom Bw. im Streitzeitraum verrichteten – oben unter Punkt I. angeführten – Tätigkeiten sind unter keinen der jeweils in § 10 Abs. 2 UStG 1972 bzw. UStG 1994 aufgezählten (hier jedoch nicht einzeln angeführten) steuerermäßigten Umsätze subsumierbar. Allein die Ermäßigung für Umsätze in Zusammenhang mit der Müllbeseitigung erscheint auf den ersten Blick allenfalls denkbar.

Eine "Müllbeseitigung bzw. Abfuhr von Abfällen" im Sinne der oa. Bestimmungen des § 10 Abs. 2 Z 22 UStG 1972 bzw. des § 10 Abs. 2 Z 13 UStG 1994 liegt im gegenständlichen Fall allerdings nicht vor, da die Lagerung nicht auf einer ordnungsgemäß errichteten Deponie erfolgt ist. Der Bw. hat zwar im Jahr 1993 um die behördliche Bewilligung zur Errichtung einer Deponie angesucht, diese wurde ihm jedoch nicht erteilt. Weitere Ansuchen um Bewilligung der Errichtung und des Betriebes einer Deponie wurden nicht eingebracht.

Einzig in wasserrechtlicher Hinsicht wurde dem Bw. mit Bescheid der BH GU vom 11. Mai 1995 die Bewilligung zur Errichtung einer **Geländeauffüllung** (im Sinne einer Geländekorrekture) mit Erdmaterial bzw. Baustoffen mit einem Gesamtschüttvolumen von ca. 97.000 m³ erteilt. Dieses bewilligte Gesamtschüttvolumen wurde in der Folge jedoch zum

Teil auch mit nicht von der Bewilligung erfasstem Material ausgeschöpft und überdies eine Überschüttung von rund 30.000 m³ vorgenommen, weshalb die Behörde dem Bw. im Weiteren einen Auftrag nach § 32 Abs. 1. AWG zur Entfernung der von der wasserrechtlichen Bewilligung nicht gedeckten Ablagerungen erteilt hat. Die Rechtmäßigkeit dieses (vom Bw. bekämpften) Auftrages wurde vom VwGH mit Erkenntnis 99/07/0209 vom 22. Februar 2001 bestätigt. Diesem Erkenntnis zufolge handelt es sich bei den vom Bw. durchgeführten Ablagerungen um eine *"gesetzwidrig vorgenommene Deponierung"*. Das Schüttmaterial entspricht lt. VwGH nicht dem wasserrechtlichen Bewilligungsbescheid, die Deponierung erfolgte ohne die - auf Grund der Überschüttung bzw. der Überschreitung eines Gesamtvolumens von 100.000 m³ erforderliche - Genehmigung des Landeshauptmannes. Ua. führt der VwGH aus: *"Durch die vom Beschwerdeführer entgegen dem ... wasserrechtlichen Bewilligungsbescheid ... vorgenommene Ablagerung ... besteht jedenfalls die Möglichkeit, dass die Umwelt über das unvermeidliche Ausmaß hinaus verunreinigt werden kann. Durch Einwirkungen auf das Grundwasser kann auch die Gefährdung der Gesundheit der Menschen nicht ausgeschlossen werden."*

Dass unter diesen Umständen jedoch nicht von einer im Sinne obiger Rechtsausführungen "ordnungsgemäß errichteten Deponie", welche die Anwendbarkeit des ermäßigten Steuersatzes auf die damit verbundenen Umsätze jedoch erfordert, gesprochen werden kann, bedarf keiner weiteren Erläuterung.

Dazu kommt, dass der Bw. seinen eigenen Angaben zufolge nahezu ausschließlich (reinen) Erdaushub verfüllt hat (siehe dazu insbesondere die Ausführungen in der gegen die AISaG-Vorschreibung des Hauptzollamtes Graz gerichteten Berufung vom 20. Mai 1998, S. 4 und 5, wonach der Anteil der Baurestmassen weniger als 5% betrage und der Rest der Ablagerungen auf Erdaushub und Abräummaterial entfalle). Da Erdaushub und Abraummaterial – wie oben dargelegt – nicht als Müll iSd. § 10 Abs. 2 sowohl Z 22 UStG 1972 als auch Z 13 UStG 1994 anzusehen sind, kommt auch aus diesem Grunde eine Anwendung des 10%-igen Steuersatzes im Berufungsfalle nicht in Betracht.

Mit seinem Vorbringen, eine Nachverrechnung der Umsatzsteuer an die Leistungsempfänger sei ihm nicht möglich, weshalb von den tatsächlich vereinnahmten Beträgen auszugehen sei, zeigt der Bw. im Ergebnis allerdings einen - rechnerischen - Fehler der Betriebsprüfung auf:

Das Finanzamt ist bei seiner "Rückrechnung" der an Hand der vorgefundenen Belege rekonstruierten Erlöse aus Rodungen, Deponierung und Transporten von 10%-ige auf (richtig) 20%-ige Umsätze fälschlicherweise von den Nettoentgelten laut Rechnung ausgegangen und

hat diese der 20%-igen Umsatzsteuer unterworfen. Dies hat zur Folge, dass der Bw. in diesen Fällen tatsächlich zum Teil mit Umsatzsteuerbeträgen belastet wurde, welche er nicht vereinnahmt hat. Eine solche Vorgangsweise wäre dann zutreffend gewesen, wenn der Bw. gegenüber seinen Leistungsempfängern eine Nachverrechnung der nicht vereinnahmten Umsatzsteuerbeträge durchgeführt hätte. Dies ist seinen Ausführungen zufolge jedoch nicht erfolgt. Da die zu versteuernden Erlöse aus zahlreichen - auch kleineren - Geschäften mit verschiedenen Vertragspartnern resultieren, welche zum Teil nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sind, ist eine derartige Nachverrechnung im Berufungsfalle auch aus praktischen Gründen nahezu undurchführbar.

Richtigerweise ist die 20%-ige Umsatzsteuer aus den vereinnahmten Bruttoerlösen "herauszurechnen", was im Vergleich zu den in den Rechnungen ausgewiesenen Nettoentgelten verminderte Bemessungsgrundlagen (Nettoentgelte als Basis für die Umsatzsteuer) zur Folge hat.

Im Folgenden zum Zwecke der Verdeutlichung eine (beispielhafte) Gegenüberstellung der Verrechnungsweise des Bw. und den Korrekturen laut Finanzamt bzw. laut UFS:

Netto lt. Re Bw.	100,--	Netto lt. FA	100,--	Netto lt. UFS	91,67
Ust lt. Re Bw.	10,--	USt lt. FA	20,--	USt lt. UFS	18,33
Brutto sohin	110,--	Brutto sohin	120,--	Brutto sohin	110,--

Bei Richtigstellung des Umsatzsteuersatzes ist somit – siehe Vorgangsweise UFS – von den vom Bw. verrechneten bzw. tatsächlich vereinnahmten Bruttoerlösen auszugehen.

Lediglich in einigen wenigen Fällen – nahezu ausschließlich im Bereich der Transporteinnahmen - hat der Bw. in seinen Rechnungen selbst eine Umsatzsteuer iHv. 20% ausgewiesen bzw. hat das Finanzamt die richtigen Nettobeträge – ausgehend von den vereinnahmten Bruttobeträgen – angesetzt (s. die mit Auffüllung bezeichnete Tabelle des Finanzamtes laut Vorlageantrag). Diese Erlöse sind vor der nunmehr erforderlichen Richtigstellung durch den UFS aus den zu korrigierenden Beträgen auszuschneiden (in der beiliegenden *Tabelle 3* mit "korrekt erfasste Erlöse" bezeichnet) und bei Ermittlung der (Gesamt)Nettoerlöse bzw. der zu verhängenden Sicherheitszuschläge wieder hinzuzurechnen.

Die auf Grund dieses Fehlers gegenüber der Erlösermittlung des Finanzamtes vom UFS vorzunehmenden Änderungen sind der der Berufungsentscheidung beiliegenden *Tabelle 3* zu entnehmen.

II. 3.2.2) Vorsteuerabzug betreffend "Privateinlagen":

Der Bw. begehrt unter dem Titel "Privateinlagen" für in den Jahren 1988 bis 1994 "angeschaffte" Anlagegüter den Abzug von Vorsteuerbeträgen iHv. ATS 651.926,-- für das Jahr 1993 bzw. ATS 362.103,-- für das Jahr 1994.

Das Finanzamt hat in den angefochtenen Bescheiden zunächst – in Ermangelung von Belegen bzw. eines diesbezüglichen Vorbringens - keine Vorsteuerbeträge für in den genannten Jahren getätigte Investitionen berücksichtigt. In der vom Finanzamt im Zuge der Vorlage (neuerlich) adaptierten Umsatzaufstellung (*Beilage C*) wurde – ausgehend von den nachträglich vorgelegten Belegen - für die im Jahr 1994 angeschafften Wirtschaftsgüter ein Vorsteuerbetrag iHv. ATS 154.771,-- angesetzt. Dieser Betrag setzt sich zusammen aus den Vorsteuern für die vom Bw. im Jahr 1994 – an Hand vorgelegter Rechnungen – nachweislich erworbenen beweglichen Wirtschaftsgüter (ATS 46.331,--) sowie für die vom Bw. für die Jahre 1993 und 1994 nachgewiesenen Teilherstellungskosten einer Halle (ATS 108.440,--) (siehe dazu das Anlagenverzeichnis 1994, *Beilage D*).

Gemäß der Bestimmung des - für die hier fraglichen Vorsteuern der Jahre 1988 bis 1994 maßgeblichen - § 12 Abs. 1 UStG 1972 kann ein Unternehmer ua. die von anderen Unternehmern in einer Rechnung iSd. § 11 UStG an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuerbeträge abziehen.

Nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten ua. nach § 12 Abs. 2 Z 2 lit. c UStG 1972 Lieferungen oder sonstige Leistungen, die in Zusammenhang mit der Anschaffung, Miete oder dem Betrieb von Personenkraftwagen, Kombinationskraftwagen oder Krafträdern stehen.

Für den Vorsteuerabzug ist maßgeblich, dass die Leistung ausgeführt wurde und der Unternehmer über die Leistung eine Rechnung erhalten hat. Der Zeitpunkt kann somit frühestens in dem Zeitpunkt geltend gemacht werden, in dem beide Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind. Unbeachtlich ist die Bezahlung der Rechnung, und zwar nach der Gesetzeslage auch dann, wenn der Unternehmer seine eigenen Umsätze nach vereinnahmten Entgelten versteuert. Im Bereich des Vorsteuerabzuges gilt das Soll-Prinzip (*Ruppe*, UStG-Kommentar 2. Auflage, § 12 Tz 51f.).

Nach § 20 Abs. 2 UStG 1972 sind die "in den Veranlagungszeitraum fallenden, nach § 12 abziehbaren Vorsteuerbeträge" bei der Berechnung der Steuer für den Veranlagungszeitraum abzuziehen. Die Vorschrift beinhaltet die Verpflichtung, Vorsteuerbeträge, für die die Voraussetzungen in einem Veranlagungszeitraum erfüllt sind, für diesen Zeitraum geltend zu

machen. Einer Geltendmachung in einem späteren Veranlagungszeitraum steht § 20 Abs. 2 leg. cit. entgegen.

Für den Vorsteuerabzug sind die Verhältnisse im Zeitpunkt der Leistung maßgebend. Sind in diesem Zeitpunkt die Voraussetzungen erfüllt, kann der Vorsteuerabzug in voller Höhe vorgenommen werden. Sind die Voraussetzungen hingegen im Zeitpunkt der Leistung nicht erfüllt (weil zB die Leistung nicht für das Unternehmen bestimmt ist), so berechtigt auch eine spätere Änderung der Verhältnisse grundsätzlich nicht zur Nachholung des Vorsteuerabzuges (*Ruppe*, aaO, § 12 Tz 198).

Lediglich im Rahmen des § 12 Abs. 10ff. UStG 1972 könnte eine nachträgliche Änderung der Verhältnisse allenfalls auch eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges nach sich ziehen. Die zitierte Norm bezieht sich allerdings nicht auf Fälle der Überführung von Gegenständen aus dem nichtunternehmerischen Bereich in den unternehmerischen Bereich; ein Vorsteuerabzug ist sohin bei Einlagen aus der Privatsphäre nicht möglich (*Ruppe*, aaO, § 12 Tz 205, mwN).

Nach hA ist eine Schätzung von Vorsteuern grundsätzlich möglich (s. zB die bei *Ruppe*, aaO, § 12 Tz 49 angeführte Rechtsprechung). Voraussetzung ist jedoch, dass als erwiesen angenommen werden kann, dass dem Unternehmer auch Rechnungen iSd. § 11 UStG ausgestellt worden sind. In Schätzungsfällen tritt die amtswegige Ermittlungspflicht der Behörde zweifellos in den Hintergrund, die (objektive) Beweislast trifft den Unternehmer (*Ruppe*, aaO, § 12 Tz 49f.).

Bei nicht buchführungspflichtigen Unternehmern, die Umsätze im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes ausführen, wird gemäß § 22 Abs. 1 UStG 1972 die Steuer für diese Umsätze mit 10% der Bemessungsgrundlage festgesetzt. Die diesen Umsätzen zuzurechnenden Vorsteuerbeträge werden in gleicher Höhe festgesetzt.

Angesichts dieser Rechtslage ist die Vorgangsweise des Finanzamtes (lt. *Beilage C*) im Zusammenhang mit der Anerkennung der Vorsteuern für diverse Anschaffungen der Jahre 1988 bis 1994 nicht zu beanstanden:

Die Vorsteuern aus den Rechnungen der Jahre 1988 bis 1992 können schon allein deshalb nicht geltend gemacht werden, da sie hier nicht berufsgegenständliche Veranlagungszeiträume betreffen. Die beantragte (nachträgliche) Berücksichtigung im Jahr 1993 ist auf Grund der Regelung des § 20 Abs. 2 UStG 1972 jedenfalls unzulässig.

Die Vorsteuerbeträge des Jahres 1993 sind nicht abziehbar, da – wie oben ausführlich dargelegt wurde – in diesem Jahr (noch) vom Vorliegen einer pauschalierten Land- und Forst-

wirtschaft auszugehen ist. Die in diesem Jahr angefallenen Vorsteuern sind daher im Rahmen der Pauschalierung des § 22 UStG 1972 abgegolten.

Dazu kommt, dass die Rechnungen dieser Jahre zum Einen zum Teil nicht auf den Bw. lauten und daher auch nicht als für **sein** Unternehmen erbracht anzusehen sind (in concreto die auf Frau MW lautenden Rechnungen der landwirtschaftlichen Ein- und Verkaufsgenossenschaft Gw. und Umgebung vom 18. März 1988 betreffend einen Traktor Steyr 8090, bzw. vom 27. Juni 1990 betreffend einen Ladewagen Mengele), sowie zum Anderen teilweise nicht sämtliche der in § 11 Abs. 1 UStG 1972 normierten, zur Vornahme des Vorsteuerabzuges jedoch erforderlichen Kriterien enthalten (zB kein - von § 11 Abs. 1 Z 6 leg. cit. geforderter - gesonderter Ausweis des Steuerbetrages in der Rechnung der landwirtschaftlichen Ein- und Verkaufsgenossenschaft Gw. und Umgebung vom 21. September 1993 über den Erwerb eines Pfluges sowie in jener vom 29. November 1993 über den Erwerb eines Traktors).

Die Rechnung vom 27. Mai 1993 über den Erwerb eines Passat Variant enthält nicht nur einen unrichtigen – weitaus geringeren als vom Bw. geltend gemachten – Steuerbetrag, sondern betrifft überdies ein Wirtschaftsgut, welches gemäß der bereits oa. Vorschrift des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. c UStG 1972 ausdrücklich vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist.

Was nun die vom Finanzamt nicht anerkannten Vorsteuerbeträge des Jahres 1994 anlangt, so betreffen diese einerseits Wirtschaftsgüter (nämlich einen Kipper Gulf, einen Zwangsmischer sowie einen Dampfstrahler), welche den Angaben des Bw. zufolge aus dessen Privatsphäre in den Betrieb eingebracht wurden, und daher allein aus diesem Grunde einen Vorsteuerabzug nicht zulassen.

Andererseits wurde von der Abgabenbehörde erster Instanz ein Teil der Hallenherstellungskosten ("Differenz auf Herstellungskosten laut Gutachten") nicht zum Vorsteuerabzug zugelassen. Dabei handelt es sich um den Differenzbetrag zwischen den vom Bw. (nach Erlassung der angefochtenen Bescheide erstmals geltend gemachten bzw.) belegmäßig nachgewiesenen Herstellungsaufwendungen und den im bereits erwähnten Gutachten des DI FB bzw. Dir. DP vom 10. September 1999 ermittelten Herstellungswerten der beiden Hallen. Diese "Differenzkosten" wurden vom Finanzamt ertragsteuerlich im Wege der AfA berücksichtigt.

Eine schätzungsweise Anerkennung der allenfalls auf diese Differenzkosten entfallenden Vorsteuerbeträge ist nach ha. Ansicht auf Grund folgender Umstände nicht möglich:

- Der gegenständliche Hallenbau wurde laut vorgenanntem Gutachten – unwidersprochen - vom Bruder des Bw. errichtet (S. 7 des Gutachtens). Die zugrunde liegenden Leistungen sind daher nicht für das Unternehmen des Bw. erbracht worden.

- Der Zeitpunkt des Hallenbaus konnte nicht exakt festgelegt werden: Der Bw. hat selbst angegeben, dass dieser in den Jahren 1993 und 1994 erfolgt sei (siehe dazu auch sein handschriftlich verfasstes Anlagenverzeichnis 1994 mit dem dort vermerkten "Anschaffungsdatum" 1993/94) und dies dem Betriebsprüfer im Rahmen des erstinstanzlichen Berufungsverfahrens durch entsprechende Rechnungen (!) nachgewiesen. Der Umstand, dass dem Bw. erst mit Bescheid vom 14. Jänner 1994 die Baubewilligung erteilt wurde, schließt nicht aus, dass mit dem Abriss der alten Gebäude und der Errichtung der Hallen nicht schon 1993 – allenfalls noch ohne behördliche Bewilligung – begonnen wurde. Es ist daher davon auszugehen, dass zumindest ein Teil der Herstellungskosten bereits 1993 angefallen ist (s. dazu auch das Verhandlungsprotokoll vom 13. Oktober 2004, s. 4 vorletzter Absatz).

- Da der Bw. die angeblich aus den Jahren 1994 und 1995 stammenden – unzweifelhaft beträchtliche Entgelte ausweisenden – Rechnungen betreffend den Hallenbau nur noch fragmentarisch vorlegen konnte bzw. vorgelegt hat, sehr wohl aber – teils nicht einmal auf ihn lautende, teils erheblich geringere Entgelte ausweisende – Rechnungen vorweisen konnte, welche zeitlich lange davor liegende Jahre betreffen, ist in freier Beweiswürdigung nicht mit der erforderlichen Sicherheit davon auszugehen, dass auf den Bw. ausgestellte Rechnungen iSd. § 11 UStG 1972 vorgelegen sind. Es ist insbesondere nicht auszuschließen, dass gerade die – aus welchem Grunde immer – nicht vorgelegten Rechnungen an den Bruder des Bw. gerichtet waren. Überdies ist auf Grund der vom Bw. im Zusammenhang mit seinen Transporten offensichtlich an den Tag gelegten Praxis der "Schwarzzahlung" der von ihm beauftragten Frächter denkbar, dass teilweise auch den Hallenbau betreffende Leistungen "schwarz", also ohne den Ausweis einer als Vorsteuer abzugsfähigen Umsatzsteuer, bezogen wurden.

- Der Bw. gibt selbst an, dass es sich bei den gegenständlichen Hallen um Privateinlagen handelt (s. wiederum sein Anlagenverzeichnis 1994), bei privat eingebrachten Gütern ist jedoch – siehe oben – ein Vorsteuerabzug unzulässig.

Das Finanzamt hat überdies für den Hallenbau im Jahr 1994 ohnehin Vorsteuern berücksichtigt, welche dem Vorbringen des Bw. und den von ihm dazu beigebrachten Belege zufolge das Jahr 1993 betroffen haben, in welchen jedoch gemäß obiger Ausführungen an sich die Voraussetzungen zum (gesonderten) Abzug von Vorsteuern nicht erfüllt waren.

Auf Grund all dieser Umstände ist die vom Finanzamt vorgenommene Schätzung der auf die Investitionen der Jahre 1993 und 1994 entfallenden abzugsfähigen Vorsteuern als zutreffend – ja sogar ohnehin als den Interessen des Bw. entgegenkommend – zu erachten.

II. 3.2.3) Vorsteuern betreffend Herstellung und Verkauf von Gestecken, Kränzen etc.:

Den untenstehenden Ausführungen in Punkt II. 3.3.2.5. folgend sind im Zusammenhang mit den Einnahmen aus dem Verkauf von Gestecken und Kränzen ertragsteuerlich Ausgaben anzuerkennen. Die darauf entfallenden Vorsteuerbeträge sind in der *Tabelle 4* dargestellt.

II. 3.2.4) "Vorsteuerkorrektur Vermietung und Verpachtung":

Unter dem Titel "Vorsteuerkorrektur Vermietung und Verpachtung" verminderte das Finanzamt den Gesamtbetrag der abzugsfähigen Vorsteuern im Rahmen seiner Umsatz- und Vorsteuerschätzung der Jahre 1994 bis 1996 um folgende Beträge: ATS 32.395,-- (1994), ATS 68,-- (1995) sowie ATS 2.468,-- (1996). Dabei handelt es sich um jene Beträge, die der Bw. in seinen Abgabenerklärungen als aus seiner (einnahmenlosen) Vermietung resultierende Vorsteuern geltend gemacht hat, und die zunächst in den letztlich wieder aufgenommenen (Erst-) Bescheiden zu Umsatzsteuergutschriften in eben diesem Ausmaß geführt haben.

Wie bereits oben kurz erwähnt hat die Betriebsprüfung ergeben, dass die "Vermietung" des Bw. steuerlich nicht anzuerkennen war und ein Vorsteuerabzug aus dieser "Tätigkeit" daher nicht zustand. Das Finanzamt hat jedoch diese Vorsteuerbeträge nicht bloß nicht anerkannt, sondern darüber hinaus in den bekämpften Bescheiden – völlig zu Unrecht – die geltend gemachten Beträge auch vom Gesamtbetrag der laut Schätzung zustehenden Vorsteuern in Abzug gebracht und somit diese (hier an sich nicht berufungsgegenständlichen) Vorsteuerbeträge im Ergebnis unzulässigerweise doppelt berücksichtigt (eigentlich: *nicht* berücksichtigt).

Richtigerweise sind diese nicht anzuerkennenden Vorsteuern jeweils lediglich mit ATS 0,-- "anzusetzen", nicht jedoch zusätzlich auch noch als die übrigen abzugsfähigen Vorsteuerbeträge vermindernd zu berücksichtigen.

II. 3.3) Einkommensteuer

II 3.3.1) Einnahmen:

Der Bw. macht hinsichtlich der geschätzten Einnahmen ganz allgemein geltend, das Finanzamt habe "*nicht nachvollziehbare Einnahmen*" angesetzt (so etwa auf S. 2 des Vorlageantrages). Insbesondere habe das Finanzamt bei seiner Schätzung den "*Faktor Zeit*" übersehen (Stellungnahme vom 20. Mai 2003).

Damit zeigt der Bw. in keiner Weise eine Rechtsverletzung auf, geht er doch mit diesem Vorbringen nicht auf die Begründung des Finanzamtes (im Betriebsprüfungsbericht) ein, wonach die Einnahmen zum weitaus überwiegenden Teil auf Grund der vorgefundenen Rechnungen

und Bankbelege rekonstruiert worden sind. Mit seinem Vorbringen legt der Bw. auch nicht dar, in welchem konkreten Ausmaß eine unrichtige Zuordnung der Einnahmen erfolgt wäre.

Was die Anwendung des Sicherheitszuschlages anlangt, so genügt es nochmals darauf hinzuweisen, dass der Bw. bei der nachträglichen Ermittlung (besser: "Rekonstruktion") seiner Einnahmen nur äußerst mangelhaft mitgewirkt hat, und daher das Finanzamt zu Recht von der Wahrscheinlichkeit ausgegangen ist, dass im Berufszeitraum neben den nachweislich erzielten Umsätzen noch weitere Einnahmen, deren Rechnungen weder vorgefunden noch vorgelegt wurden, erzielt wurden. Die Verhängung eines (zumindest) 10%-igen Sicherheitszuschlages ist daher in jedem Fall gerechtfertigt.

Bezüglich der ohne Vorliegen von Belegen hinzu geschätzten Einnahmen aus dem Maschinenring (für die Jahre 1997 und 1998) sowie aus dem Verkauf von Gestecken und Kränzen (für die Jahre 1995 bis 1998) gilt Folgendes:

Das Finanzamt hat in den angefochtenen Bescheiden vom 28. März 2000 die Einnahmen zunächst ausschließlich an Hand der vorliegenden Belege ermittelt. Im Zuge des Berufungsverfahrens wollte der Bw. weitere Betriebsausgaben berücksichtigt wissen und hat zu deren "Nachweis" zum Teil Bankauszüge vorgelegt. Auf diesen sind dem Betriebsprüfer jedoch auch bislang vom Bw. nicht bekannt gegebene Einnahmen (und zwar aus der Herstellung und dem Verkauf von Gestecken und Kränzen im Jahr 1994 iHv. rund ATS 692.000,-- brutto) aufgefallen. Daher wurden in der Folge in den Berufungsvorentscheidungen einerseits zu den nachweislich lukrierten Einnahmen jeweils unter dem Titel des Sicherheitszuschlages 10%-ige Hinzuschätzungen getätigt sowie andererseits in jenen Jahren, in denen keine Bankbelege bzw. nur vereinzelt Bankbelege vorgelegt werden konnten, Einnahmen aus Maschinenring sowie aus dem Verkauf von Gestecken uä. mit pauschal geschätzten Beträgen angesetzt (siehe dazu auch die Begründung des Finanzamtes in *Beilage A*, Punkt 2.).

Im Streitfall waren weder Bücher oder Aufzeichnungen vorhanden, die eine zuverlässige Ermittlung des tatsächlichen Umsatzes ermöglicht hätten, noch ist der Bw. in ausreichender Weise seiner Verpflichtung zur Mitwirkung bei Ermittlung seiner Umsätze nachgekommen. Aus der Einsicht in Bankbelege für das Jahr 1994 hat sich vielmehr sogar ergeben, dass der Bw. – trotz Hausdurchsuchung und anschließender umfassender Betriebsprüfung - Bruttoumsätze iHv. ATS 692.000,-- nicht bekannt gegeben hat. Dieser Umstand erweckt – ungeachtet der als bloße Schutzbehauptungen zu wertenden Angaben des Bw. in der mündlichen Berufungsverhandlung, ab dem Jahre 1995 aus der Lieferung von Gestecken, Kränzen etc. keine Einnahmen mehr erzielt zu haben – begründete Zweifel an der Vollständigkeit der vom

Finanzamt auf Grund der vorgefundenen Belege erfassten Umsätze nicht nur für das Jahr 1994, sondern auch für jene Jahre, für welche keine bzw. nur vereinzelt Bankauszüge vorgelegt wurden (vgl. dazu insbesondere VwGH vom 25. Februar 2004, 2003/13/0147).

Der Aufstellung des Finanzamtes in dessen Gewinnermittlung (*Beilage B*) folgend sind daher die fraglichen Einnahmen in dort angeführter – nach ha. Ansicht außerordentlich moderater, weil weit unter den 1994 nachweislich erzielten Umsätzen liegender– Höhe anzusetzen. Der "geschätzte Rückgang" dieser Umsätze lässt sich aber vor allem damit begründen, dass ab dem Jahre 1996 die Einnahmen aus dem Abbruch-, Deponie- und Transportgeschäft deutlich zugenommen haben.

Einzig die Zuschätzung von Einnahmen aus dem Maschinenring im Jahre 1998 ist nach Ansicht des UFS schon dem Grunde nach verfehlt, da selbst die Ermittlungen des Finanzamtes beim Maschinenring GU im Februar 2001 ergeben haben, dass die Mitgliedschaft des Bw. zum Maschinenring im Jahr 1997 beendet wurde. Aus diesem Titel sind daher im Jahr 1998 keine Erlöse mehr in Ansatz zu bringen.

II. 3.3.2) Ausgaben:

II. 3.3.2.1) Allgemeines:

Der Bw. wendet mehrfach ein, das Finanzamt habe Ausgaben ohne Angabe von Gründen nicht berücksichtigt. Trotz Akteneinsicht könne er nicht nachvollziehen, um welche Ausgaben es sich dabei handle.

Mit diesem allgemein gehaltenen Vorbringen wird nicht dargelegt, in welchem Umfang welche Betriebsausgaben nicht anerkannt worden wären. Wenn schon der Bw. selbst nicht in der Lage ist anzuführen, welche konkreten Ausgaben – mit Ausnahme der nachfolgend detailliert zu behandelnden Aufwendungen – in welcher Höhe zusätzlich in Abzug zu bringen sind, so ist dies umso weniger der Abgabenbehörde möglich.

Der Bw. übersieht überdies, dass das Finanzamt die Ausgaben – mit wenigen Ausnahmen – an Hand der von ihm vorgelegten Unterlagen ermittelt hat. In den angefochtenen Bescheiden wurden zunächst überhaupt sämtliche halbwegs dokumentierbaren Aufwendungen anerkannt, die Treibstoffkosten wurden sogar mit höheren als den begehrten Beträgen angesetzt. In der Begründung seiner Berufungsvorentscheidungen hat das Finanzamt ausdrücklich angeführt, welche Beträge aus welchem Grunde nicht als (sofort abzugsfähige) Ausgaben berücksichtigt werden konnten. Ein Teil der "nicht anerkannten" Ausgaben wurde lediglich in den Bereich der aktivierungspflichtigen Anlagegüter transferiert und wird dort letztlich im Wege der AfA

steuerlich wirksam. Ua. ist dadurch die AfA nunmehr auf Grund der nachträglich erstmals vorgelegten (und auch nachträglich erstellten) Anlagenverzeichnisse nach Ansicht des Finanzamtes sogar in beträchtlich höherem Ausmaße als vom Bw. begehrt anzuerkennen (s. *Beilage B* bzw. nachfolgenden Punkt II. 3.3.2.2).

II. 3.3.2.2) AfA:

Nach der anlässlich der Berufungsvorlage erstellten Gewinnermittlung des Finanzamtes (*Beilage B*) sind folgende AfA-Beträge zu berücksichtigen (zum Vergleich werden darunter die vom Bw. begehrten Ansätze angeführt):

	<i>1994</i>	<i>1995</i>	<i>1996</i>	<i>1997</i>	<i>1998</i>
<i>AfA laut Finanzamt</i>	592.139,--	592.139,--	592.141,--	520.708,--	406.755,--
<i>AfA laut Bw.</i>	529.441,--	529.440,--	529.439,--	463.744,--	361.023,--

Die Abweichungen sind zum Teil darauf zurückzuführen, dass vom Bw. zum Betriebsausgabenabzug begehrte Aufwendungen richtigerweise zu aktivieren waren (s. Begründung der Berufungsvorentscheidungen) und daher nunmehr in der AfA enthalten sind. Im Übrigen ist den nunmehrigen AfA-Ansätzen des Finanzamtes auch unter dem Aspekt, dass der Bw. in seinen Anlageverzeichnissen von Nettobeträgen (somit ohne Vorsteuern) ausgegangen ist, ein Teil der auf die Anlagegüter entfallenden Vorsteuern jedoch aus oben dargelegten Gründen nicht zum Abzug zugelassen werden kann und somit zum Kostenfaktor wird, nicht entgegen zu treten.

II. 3.3.2.3) Investitionsfreibetrag (IFB):

Während das Finanzamt in seiner aktuellen Gewinnermittlung laut Vorlage im Jahr 1994 die Geltendmachung eines IFB iHv. insgesamt ATS 96.770,-- zulässt, begehrt der Bw. unter Hinweis auf seine selbst erstellten Anlagenverzeichnisse für das Jahr 1993 einen IFB von ATS 636.349,-- bzw. für 1994 einen solchen im Ausmaß von ATS 498.852,-- . Die Zusammensetzung des vom Finanzamt anerkannten Gesamt-IFB geht aus dem adaptierten Anlagenverzeichnis des Jahres 1994 hervor. Insbesondere wurde der IFB auch für nach Angaben des Bw. "privat eingelegte" Güter – ausgehend von deren Bruttoanschaffungskosten - zuerkannt.

Nach § 10 Abs. 1 EStG 1988 in der hier maßgeblichen Fassung BGBl. 680/1994 kann bei der Anschaffung oder Herstellung von abnutzbaren Anlagegütern ein Investitionsfreibetrag von höchstens 20% der Anschaffungs- oder Herstellungskosten gewinnmindernd geltend gemacht

werden. Der Investitionsfreibetrag beträgt von den nach dem 31. März 1994 anfallenden Anschaffungs- oder Herstellungskosten höchstens 15%.

Gemäß Abs. 4 der vorzitierten Bestimmung beträgt der Investitionsfreibetrag für Kraftfahrzeuge höchstens 10%, für lärmarme Kraftfahrzeuge höchstens 15%. Für Personenkraftwagen, Kombinationskraftwagen und Krafträder kann ein Investitionsfreibetrag nicht geltend gemacht werden. Der Investitionsfreibetrag steht jedoch zu für Fahrschulkraftfahrzeuge und für Kraftfahrzeuge, die zu mindestens 80% dem Zweck der gewerblichen Personenbeförderung oder der gewerblichen Vermietung dienen. Für gebrauchte Lastkraftwagen darf ein Investitionsfreibetrag nicht geltend gemacht werden.

Gemäß Abs. 7 leg. cit. kann der Investitionsfreibetrag nur im Jahr der Anschaffung oder Herstellung geltend gemacht werden. Gleichgültig ist, wann und ob überhaupt das Wirtschaftsgut in Verwendung genommen wird (*Doralt*, aaO, § 10 Tz 9). Der unentgeltliche Erwerb, die Einlage sowie die Überführung von einem Betrieb in einen anderen Betrieb desselben Steuerpflichtigen sind keine Anschaffungen (*Doralt*, aaO, § 10 Tz 12).

Auf Grund der für die Jahre 1993 und 1994 geltenden Sonderregelung des § 10a EStG 1988 idF. BGBl. 818/1993 erhöht sich der Investitionsfreibetrag für ungebrauchte Wirtschaftsgüter von den nach dem 31. Jänner 1993 und vor dem 1. April 1994 anfallenden Anschaffungs- oder Herstellungskosten von 20% auf 30%. Bei Gebäuden erhöht sich der Investitionsfreibetrag nur von den Herstellungskosten.

Es wurde bereits eingehend dargelegt, dass im Berufungsfalle (erst) ab dem Jahre 1994 vom Vorliegen eines Gewerbebetriebes auszugehen ist. Auf Grund der einschlägigen Gesetzeslage kann der IFB allerdings nur im Jahr der Anschaffung bzw. Herstellung eines Wirtschaftsgutes geltend gemacht werden. Ein allenfalls für 1993 zustehender IFB ist – soweit die betreffenden Güter im Rahmen der damals noch aufrechten Land- und Forstwirtschaft angeschafft wurden – mit der in diesem Jahr (noch) zur Anwendung gelangenden Pauschalierung abgegolten (s. *Doralt*, aaO, § 10 Tz 5). Dazu kommt, dass – mit Ausnahme des Traktors 9094a – sämtliche Wirtschaftsgüter, für welche im Jahr 1993 die Inanspruchnahme eines IFB geltend gemacht wird, nach den Angaben des Bw. in den Betrieb eingelegt wurden. Im Hinblick auf die oben dargestellte Rechtslage steht ein IFB für eingelegte Güter jedoch nicht zu. Überdies steht gemäß § 10 Abs. 4 EStG 1988 idF. BGBl. 680/1994 ein IFB für Personenkraftwagen und Kombikraftwagen nicht zu und wäre der vom Bw. begehrte IFB für den VW Passat auch aus diesem (weiteren) Grund jedenfalls unzulässig.

Was nun den IFB für das Jahr 1994 betrifft, so ist der laut Finanzamt in der adaptierten Gewinnermittlung laut Vorlage anzuerkennende IFB iHv. ATS 96.770,-- aus den bereits genannten Gründen (kein IFB für Einlagen) um jene Beträge zu kürzen, die für die – laut Bw. - privat eingelegten Wirtschaftsgüter, nämlich einen Kipper Gulf, einen Zwangsmischer und einen Dampfstrahler, angesetzt wurden. Für diese Investitionen konnten im Übrigen auch keine Belege vorgelegt werden.

IFB-Kürzung daher:

Kipper Gulf	- 9.000,--
Zwangsmischer	- 12.600,--
Dampfstrahler	<u>- 3.960,--</u>
Summe der IFB-Kürzung lt. UFS:	- 25.560,--

Bezüglich der Hallenherstellungskosten hat das Finanzamt einen IFB (im Ausmaß von 15%) lediglich für die nachweislich im Jahr 1994 vom Bw. getragenen Kosten iHv. ATS 211.416,-- anerkannt. Dem kann grundsätzlich nicht entgegen getreten werden, da eine zuverlässige Zuordnung der Hallenkosten aus mehreren – bereits erwähnten - Gründen nicht möglich ist: Nach Angaben des Bw. handelt es sich bei den betreffenden Hallenbauten um Privateinlagen (siehe insbesondere seine selbst erstellten Anlagenverzeichnisse), auf Grund seiner Ausführungen in der mündlichen Berufungsverhandlung wurden die Hallen offensichtlich zumindest zum Teil auch für den früheren land- und forstwirtschaftlichen Betrieb genutzt. Laut bereits angeführtem Gutachten vom 10. September 1999 wurden die Hallen überhaupt vom Bruder des Bw. errichtet, aus dem Vorbringen des Bw. geht überdies hervor, dass zwischen ihm, seinem Bruder und letztlich auch der Fa. N-GmbH verschiedentlich "Mischnutzungen" von Gütern erfolgt sind. Außerdem konnten vom Bw. bezug habende Rechnungen nur zum Teil vorgelegt werden. Wenn daher das Finanzamt im Rahmen seiner Schätzung lediglich jenen Teil der Herstellungskosten, welche auf Grund vorgelegter Belege im Jahre 1994 nachweislich vom Bw. selbst getragen wurden, als IFB-fähige Investitionen anerkennt, so ist dies grundsätzlich nicht zu beanstanden.

Da jedoch auf Grund der zitierten Sonderbestimmung des § 10a EStG 1988 idF. BGBl. 818/1993 für *vor* dem 1. April 1994 anfallende Gebäudeherstellungskosten ein IFB von 30% zusteht, das Finanzamt jedoch für die laut Anlagenverzeichnis bis 30. Juni 1994 angelaufenen Kosten lediglich einen solchen von 15% zugestanden hat, ist im Schätzungswege – wenn man

unterstellt, dass sich die Herstellungskosten linear auf die einzelnen Monate Jänner bis Juni 1994 verteilen - für die Hälfte dieser Kosten ein IFB im erhöhten Ausmaß von 30% zu gewähren:

50% von 211.416,-- =	105.708,--
30% IFB von 105.708,-- (bis März 1994)=	31.712,--
15% IFB von 105.708,-- (ab April 1994) =	<u>15.856,--</u>
IFB Hallenherstellung lt. UFS sohin	47.568,--
IFB Hallenherstellung lt. Finanzamt	31.712,--
IFB-Erhöhung lt. UFS sohin (Differenz)	15.856,--

Insgesamt ist daher für 1994 ein IFB in folgender Höhe zu gewähren:

IFB lt. Finanzamt	96.770,--
Kürzung "Privateinlagen" lt. UFS	- 25.560,--
Erhöhung Hallenherstellung lt. UFS	<u>15.856,--</u>
IFB 1994 insgesamt lt. UFS	87.066,--

II. 3.3.2.4) Ausgaben betreffend Fa. F:

Der Bw. rügt in seiner Stellungnahme vom 2. August 2004, das Finanzamt habe in seiner Gewinnermittlung (*Beilage B*) Rechnungen der Fa. F nicht anerkannt, obwohl diese im Konkursverfahren gegengerechnet worden seien.

Der Bw. übersieht offenbar, dass er nach den unwidersprochen gebliebenen Ausführungen des Finanzamtes (in *Beilage A*, Punkt 8.) gegenüber der Fa. F offene Forderungen iHv. ATS 431.264,-- gehabt hat, welchen laut Masseverwalter seinerseits offene Verbindlichkeiten an die Fa. F von ATS 105.549,-- gegenübergestanden sind. Eine Gegenrechnung dieser Beträge hat somit zur Folge, dass dem Bw. Forderungen iHv. rund ATS 326.000,-- zuzurechnen sind.

Das Finanzamt hat nun in seiner aktuellen Gewinnermittlung sowohl sämtliche Einnahmen aus Geschäften des Bw. mit der Fa. F, als auch die dem Bw. von der Fa. F in Rechnung gestellten Beträge zur Gänze außer Ansatz gelassen. Damit wurde den Grundsätzen der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 jedenfalls Rechnung getragen. Denn die

Einnahmen-Ausgaben-Rechnung knüpft grundsätzlich an § 19 EStG an. Demnach kommt es für die zeitliche Zuordnung von Zahlungen in der Regel auf den Zeitpunkt des Zuflusses einer Einnahme bzw. des Abflusses einer Ausgabe an (*Doralt*, aaO, § 4 Tz 192, mwN). Dem Vorlagebericht des Finanzamtes (*Beilage A*) zufolge war das über das Vermögen der Fa. F eröffnete Konkursverfahren Ende 1998 noch nicht abgeschlossen, sodass im berufsgegenständlichen Zeitraum dem Zufluss-Abflussprinzip entsprechend sowohl die offenen Forderungen (auf der Einnahmenseite) als auch die offenen Verbindlichkeiten (ausgaben-seitig) des Bw. außer Ansatz zu lassen waren. Wollte man diese Geschäftsfälle - unabhängig vom Zahlungsfluss – sofort mit Entstehen der Forderungen bzw. der Verbindlichkeiten gewinnwirksam berücksichtigen, so hätte dies für den Bw. letztendlich eine Gewinnerhöhung von insgesamt ATS 326.000,-- zur Folge.

II. 3.3.2.5) Ausgaben im Zusammenhang mit der Herstellung und dem Verkauf von Gestecken, Kränzen etc.:

Es liegt auf der Hand, dass mit den angeführten Umsätzen gewisse Aufwandpositionen verbunden sind. Das Finanzamt hat diese bislang jedoch – auch in seiner aktuellen Gewinnermittlung – nicht berücksichtigt.

In freier Beweiswürdigung nimmt der UFS diese Aufwendungen – ausgehend von den Angaben des Bw., wonach diese 50% (Stellungnahme vom 2. August 2004) bzw. zwischen 30 und 80% (Berufungsverhandlung) der Einnahmen betragen – mit 40% der damit verbundenen Erlöse an. Dies deshalb, da keine zuverlässigen beweisträchtigen Unterlagen dazu vorliegen, die Arbeiten überwiegend von Familienmitgliedern erbracht wurden und teils Materialien aus dem eigenen Wald des Bw. verwendet wurden. Von Seiten des Finanzamtes wurde hiezu kein gesondertes Vorbringen erstattet.

Da diese Ausgaben zum Vorsteuerabzug berechtigen, wurde vom UFS im Schätzungswege ein "Mischsatz" von 15% aus den Bruttobeträgen herausgerechnet. Die Annahme dieses "Mischsatzes" liegt darin begründet, dass laut Bw. zum Teil auch dem 10%-igen Steuersatz unterliegende Materialien (Blumen, Zapfen) zugekauft wurden.

Die abzugsfähigen Ausgaben und die darauf entfallenden Vorsteuern sind aus der beiliegenden *Tabelle 4* ersichtlich.

II. 3.3.2.6) Treibstoffe:

Der Bw. hat im Rahmen der Betriebsprüfung durch seinen damaligen steuerlichen Vertreter Treibstoffkosten in folgender Höhe geltend gemacht:

<i>1994</i>	<i>1995</i>	<i>1996</i>	<i>1997</i>	<i>1998</i>
9.350,40	11.111,67	1.800,40	10.000,--	25.000,--

In den angefochtenen Bescheiden bzw. in den nunmehr anlässlich der Berufungsvorlage adaptierten Gewinnermittlung hat das Finanzamt hingegen anerkannt:

	<i>1994</i>	<i>1995</i>	<i>1996</i>	<i>1997</i>	<i>1998</i>
<i>Erstbescheid</i>	10.000,--	20.000,--	30.000,--	60.000,--	35.000,--
<i>Vorlage</i>	33.990,75	34.312,25	33.870,33	33.333,33	35.000,--

Seitens des Finanzamtes wurden somit schon bisher betragsmäßig weitaus höhere Treibstoffkosten angesetzt, als vom Bw. (ursprünglich) beantragt.

In einer nachträglich vorgelegten, vom Bw. händisch angefertigten Aufstellung diverser Ausgaben wurden die Treibstoffkosten der Jahre 1993 bis 1998 mit ATS 55.000,-- , ATS 60.000,-- , ATS 70.000,-- , ATS 90.000,-- , ATS 450.000,-- , und ATS 200.000,-- angeführt. Im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung begehrte der Bw. schließlich seinen Treibstoffaufwand – mit Ausnahme jenen betreffend die Baustelle KF in der H-Straße in G; diesbezüglich wird auf den nachfolgenden Punkt II. 3.3.2.7. verwiesen – an Hand der jeweiligen Anzahl der Fahren sowie ausgehend von einem Verbrauch von rund 30 l Treibstoff je Transport sowie von einem Treibstoffpreis von ATS 8,--/ je l zu errechnen. Dazu kämen noch zu schätzende Kosten für die übrigen den Einsatz von Treibstoff bedingenden Erlöse aus Maschinenring. Daher würden sich bei 90 Fahren im Jahr 1995 Treibstoffkosten von insgesamt ATS 45.000,-- (davon entfallen ausgehend von den Angaben des Bw. betreffend durchschnittlichen Verbrauch bzw. Literpreis ca. ATS 22.000,-- allein auf die Transporte "ohne Maschinenring"), im Jahr 1996 bei 186 Fahren Kosten iHv. insgesamt ATS 75.000,-- (davon auf Transporte entfallend: ATS 45.000,--) ergeben.

Den Angaben des Bw. (hinsichtlich des Treibstoffverbrauches bzw. -preises) wurde von Seiten des Finanzamtes nichts entgegen gesetzt. Diese Angaben erscheinen dem ha. Referenten auf Grund der damals gültigen Treibstoffpreise angemessen und plausibel. An Treibstoffkosten konnten daher – den Ausführungen des Bw. gänzlich folgend – nachstehend angeführte Beträge berücksichtigt werden (die Ermittlung der jeweiligen Beträge ist aus der beiliegenden *Tabelle 5* zu ersehen):

<i>1994</i>	<i>1995</i>	<i>1996</i>	<i>1997</i>	<i>1998</i>
-------------	-------------	-------------	-------------	-------------

33.990,75	45.000,--	75.000,--	46.047,--	8.400,--
-----------	-----------	-----------	-----------	----------

Hinsichtlich der Höhe der Treibstoffausgaben der Jahre 1995 und 1996 ist der UFS den mündlichen Ausführungen des Bw. in der Berufungsverhandlung aus den vorgenannten Gründen vollinhaltlich gefolgt. Die schätzungsweise Ermittlung der Treibstoffkosten der Jahre 1997 und 1998 wurde schließlich wie folgt durchgeführt:

An Hand der Angaben des Bw. betreffend die Jahre 1995 und 1996 konnte für diese Jahre der Treibstoffaufwand im Zusammenhang mit den Transporterlösen einerseits sowie jener im Zusammenhang mit den Maschinenringerlösen andererseits ermittelt werden. Die auf den Maschinenring entfallenden Treibstoffkosten wurden – in Ermangelung konkreter Angaben – mit den bezüglichen Erlösen in Relation gesetzt und ein durchschnittlicher Satz errechnet, welcher letztlich auf die im Jahre 1997 geschätzten Maschinenringerlöse zur Anwendung gebracht wurde. Die im Zusammenhang mit den Transporterlösen angefallenen Treibstoffaufwendungen wurden auf Grund der sich aus den vorliegenden Ausgangsrechnungen ersichtlichen Anzahl der in diesen Jahren durchgeführten Fuhren auf Basis des vom Bw. angegebenen Durchschnittsverbrauches je Fuhre bzw. des behaupteten Literpreises errechnet. Für das Jahr 1994 ergab sich in Ermangelung konkreter Ausführungen bzw. Einwände gegenüber dem vom Finanzamt nunmehr anlässlich der Vorlage anerkannten Treibstoffaufwand keine Änderung. In diesem Jahr wurden im Übrigen keine Erlöse aus den – treibstoffintensiven – Transporten veranschlagt.

II. 3.3.2.7) Aufwendungen im Zusammenhang mit der Baustelle H-Straße in G (Baufirma KF):

Laut den im Zuge der Hausdurchsuchung vorgefundenen Rechnungen erzielte der Bw. in den Jahren 1997 und 1998 aus Geschäften mit der Baufirma KF Erlöse iHv. insgesamt ATS 872.058,--. Diese Umsätze betrafen Erdarbeiten, Aushubtransporte und Rodungsarbeiten im Zusammenhang mit einer Baustelle der Fa. KF in der H-Straße in G. Auf Grund des Rechnungswortlautes bestanden die vom Bw. verrechneten Leistungen überwiegend aus dem Abtransport des Erdmaterials, zum Teil aber auch aus Erd- sowie Rodungsarbeiten.

Diese Erlöse wurden von Seiten des Finanzamtes bereits im Zuge des Prüfungsverfahrens – sohin von Anbeginn an – zum Ansatz gebracht.

Im Betriebsprüfungsverfahren hat der Bw. zunächst keine weiteren – über die übrigen beanspruchten Abzugsposten hinaus gehenden – Aufwendungen, sondern im Gegenteil erheblich geringere als die nunmehr vom Finanzamt anerkannten Beträge geltend gemacht (s. etwa die

vom damaligen steuerlichen Vertreter im Dezember 1999 vorgelegte Einnahmen-Ausgaben-Rechnung).

Laut Aktenlage wurde weder in der Berufungsschrift noch im erstinstanzlichen Berufungsverfahren der Ansatz gesonderter, mit den genannten Umsätzen in Verbindung stehender Betriebsausgaben begehrt. Der Bw. hat zwar nach Ergehen des Finanzamtsvorhaltes vom 15. Jänner 2001 im Wege einer persönlichen Vorsprache einige weitere Belege vorgelegt, dabei aber das Vorliegen weiterer Aufwendungen nicht einmal behauptet.

Im Vorlageantrag wurde seitens des Bw. (erstmals) vorgebracht, dass Ausgaben für den zum Schutttransport benutzten Traktor (!) samt Anhänger bislang nur zum Teil berücksichtigt worden seien. Dies betreffe vor allem die Baustelle der Firma KF: Hier seien "*Aufwendungen für Treibstoff und Servicekosten*" iHv. ca. ATS 800.000,-- zu berücksichtigen.

In seiner Stellungnahme vom 20. Mai 2003 führte der Bw. hingegen aus, der Abtransport des Erdmaterials von der Baustelle der Fa. KF sei entgegen der in den angefochtenen Bescheiden vertretenen Ansicht des Finanzamtes – aber auch entgegen seinen Angaben im Vorlageantrag - "*mittels LKW*" (und nicht mit seinem Traktor) erfolgt.

Mit ha. Vorhalt vom 24. Juni 2004 wurde dem Bw. (ua.) der "Vorlagebericht" des Finanzamtes zur Kenntnis gebracht, in welchem unter Punkt. 7. ausgeführt wird, dass die Ausgaben für Treibstoff etc. im Berufungsverfahren gemeinsam mit dem Bw. erläutert und entsprechend seinen vorgelegten Aufstellungen angesetzt und anerkannt worden seien. Der Aufwand betreffend die Baustelle der Fa. KF dürfte – so die Ausführungen des Finanzamtes im "Vorlagebericht" - zur Gänze in der Fa. N-Bau GmbH bzw. im Einzelunternehmen des AW verrechnet worden sein. Des Weiteren seien von der Fa. JO diese Baustelle betreffende Rechnungen an die Fa. N-Bau GmbH gelegt worden.

In seiner Beantwortung dieses Vorhaltes führte der Bw. aus, der im Rahmen der Schutttransporte angefallene Treibstoffverbrauch sei an Hand der Anzahl der Fahren und der dazu benötigten Zeit zu errechnen.

In der mündlichen Berufungsverhandlung wurde schließlich vorgebracht, die Aushubtransporte von der Baustelle KF in G seien nicht von ihm selbst, sondern von zwei (namentlich genannten) Frachtunternehmen durchgeführt worden, welchen "schwarz" ein Stundensatz von rund ATS 70,-- - insgesamt rund ATS 700.000,-- - ausgezahlt worden sei.

Der UFS hat die beiden Transportunternehmen mittels ha. Schreiben vom 20. Oktober 2004 mit dieser Behauptung des Bw. konfrontiert. Von der Fa. JO-TransportgmbH wurde mitgeteilt,

sie habe in den fraglichen Jahren die Aushubtransporte dieser Baustelle für die Fa. N-Bau GmbH übernommen. Unter Einem wurden drei bezug habende Rechnungen über insgesamt ATS 294.000,-- brutto vorgelegt. Von Seiten der P-Transporte KG wurde mitgeteilt, es seien keine die Baustelle der Fa. KF betreffenden Rechnungen bzw. Aufzeichnungen vorhanden.

Darauf wurde vom Bw. erwidert, es sei zu erwarten gewesen, dass die beiden Transportunternehmen die von ihm geleisteten Schwarzzahlungen iHv. ATS 700.000,-- in Abrede stellen würden. Die von der Fa. JO vorgelegten Rechnungen würden größtenteils *"Transportleistungen für den Abbruch des Gebäudes der Baustelle KF"* betreffen. Zum Zwecke der Feststellung der tatsächlichen Transportleistungen wäre eine Überprüfung der Schaublätter der in Frage kommenden LKWs der beiden Firmen durchzuführen.

In freier Beweiswürdigung kommt der UFS auf Grund der Ergebnisse des Beweisverfahrens zu folgendem Schluss:

Den im Zusammenhang mit der Baustelle H-Straße erzielten Erlösen sind – über die bislang anerkannten Aufwendungen hinaus gehend – keine weiteren Betriebsausgaben gegenüber zu stellen, da der bezügliche Aufwand nach ha. Ansicht wirtschaftlich von der Fa. N-Bau GmbH getragen wurde. Diese Auffassung liegt in folgenden Umständen begründet:

Den von der Fa. JO-TransportgmbH vorgelegten Rechnungen ist entgegen dem Vorbringen des Bw. nicht zu entnehmen, dass diese *"Transportleistungen (lediglich) den Abbruch des Gebäudes"* betreffen würden. In diesen an die N-Bau GmbH gelegten Rechnungen ist vielmehr ausdrücklich von *"Aushubtransporten"* die Rede. Wenngleich es auch nach ha. Auffassung durchaus möglich erscheint, dass ein Teil der Zahlungen "schwarz" erfolgt ist, geht der UFS davon aus, dass auch allfällige "Schwarzzahlungen" von der N-Bau GmbH getätigt wurden. Es wäre (ausgenommen aus steuerlichen Gründen) nicht erfindlich, aus welchen Gründen ein und dieselbe Leistung – nämlich der Abtransport von Aushub- und allenfalls auch Abbruchmaterial – auf zwei verschiedene Vertragspartner aufgeteilt werden hätte sollen; noch dazu, wo doch der Bw. offenbar auf Grund der sich in seinem Vermögen befindlichen Wirtschaftsgüter nicht in der Lage war, diese Transporte selbst zu bewerkstelligen.

Die Glaubwürdigkeit der vom Bw. in diesem Punkt vorgebrachten Behauptungen wird auch durch deren Widersprüchlichkeit unterwandert: So ist der Bw. zunächst bis zum Abschluss des erstinstanzlichen Berufungsverfahrens – trotz persönlicher Vorsprache beim Finanzamt zum Zwecke der nachträglichen Geltendmachung von Betriebsausgaben - der im Prüfungsbericht erkennbaren Ansicht des Finanzamtes, dass die fraglichen Transporte mit dem Traktor (samt Anhänger) durch den Bw. selbst vorgenommen worden seien, in keiner Weise entgegen

getreten. Im Vorlageantrag bestätigt er sogar den Eindruck, er habe diese Transporte mit seinem Traktor durchgeführt, indem er für die im Zusammenhang mit der Baustelle H-Straße erfolgte Traktornutzung den Abzug von Treibstoff- und Servicekosten iHv. ATS 800.000,-- begehrt. In der Stellungnahme vom 20. Mai 2003 wird erstmals ohne nähere Angaben ausgeführt, die Transporte seien "*mittels LKW*" erfolgt. Letztlich hat der Bw. in der mündlichen Berufungsverhandlung vom 13. Oktober 2004 behauptet, er habe die fraglichen Führen von zwei Frachtunternehmen durchführen lassen und das dafür vereinbarte Entgelt "schwarz" bezahlt.

Wenngleich es im Abgabenverfahren kein Neuerungsverbot gibt, so kann der Umstand, dass der Bw. die behaupteten – beträchtlichen – Aufwendungen trotz des langwierigen erstinstanzlichen Berufungsverfahrens erst im Vorlageantrag beansprucht hat, nur so gedeutet werden, dass er diese Aufwendungen tatsächlich nicht zu tragen hatte. Anderenfalls wäre zu erwarten gewesen, dass er eine betragsmäßig derart gewichtige und sich in steuerlicher Hinsicht wesentlich zu seinen Gunsten (weil gewinn- und sohin steuermindernd) auswirkende Aufwandsposition sofort geltend gemacht hätte. Dies nicht zuletzt aus dem Grunde, da diese mit seiner im Streitzeitraum mit Abstand größten Erlösposition (Baustelle H-Straße der Fa. KF) zusammenhängt. Die mit dieser Baustelle verbundenen Umsätze wurden vom Finanzamt von Anbeginn an bei der Gewinnermittlung angesetzt und ist es aus ha. Sicht nicht schlüssig nachvollziehbar, aus welchem anderen Grunde als dem, dass dem Bw. derartige Aufwendungen wirtschaftlich nicht erwachsen sind, auf die Geltendmachung der damit korrespondierenden Betriebsausgaben – soweit sie nicht ohnehin in den übrigen Abzugspositionen enthalten sind – zunächst "vergessen" worden sein soll.

Aber auch aus wirtschaftlicher Sicht vermag der vom Bw. behauptete Anfall der beanspruchten Aufwendungen iHv. ca. ATS 700.000,-- bis ATS 800.000,-- nicht zu überzeugen: Auf Grund der Rechnungen belaufen sich die von ihm bezüglich dieser Baustelle erzielten Erlöse auf ATS 872.058,-- netto. Wenn der Bw. allein die Transportkosten der Frächter schon mit ATS 700.000,-- bis 800.000,-- berücksichtigt wissen will und zu bedenken ist, dass überdies auch für die weiteren Leistungen wie Rodung und Erdarbeiten (bereits in den übrigen Abzugsposten zum Ansatz gebrachte) Kosten angefallen sein werden, so ergibt sich aus diesem Geschäft für den Bw. bestenfalls ein "Nullergebnis", wenn nicht gar ein Verlust. Es ist nach ha. Auffassung nicht glaubwürdig, ein derart umfassendes Geschäft abzuschließen bzw. den damit verbundenen Aufwand zu betreiben, wenn letzten Endes daraus kein Gewinn resultiert.

Im Übrigen ist darauf zu verweisen, dass sich auf Grund der in der vorliegenden Berufsentscheidung erfolgten Gewinnermittlung für die Jahre 1994 bis 1998 ein Totalverlust von

rund ATS 860.000,-- ergibt. Ist bei diesem Ergebnis schon schwer nachvollziehbar, aus welchen Mitteln der Bw. seine Lebenshaltungskosten bestritten haben will, so ist dies umso weniger plausibel, wenn der Bw. darüber hinausgehend das Vorliegen weiterer Ausgaben in derart erheblichem Ausmaße behauptet.

Die vom Bw. im Zuge der mündlichen Verhandlung vorgelegten, von ihm selbst handschriftlich angefertigten "Strichlisten" vermögen hingegen nicht zu beweisen, dass er einen wirtschaftlichen Aufwand iHv. rund ATS 700.000,-- bis 800.000,-- zu tragen gehabt hätte. Zum Einen gehen daraus weder (konkrete) Beträge noch der Umstand hervor, welche Baustelle bzw. welche Tätigkeit diese Aufzeichnungen betreffen sollen, zum Anderen könnten diese auch die N-Bau GmbH, deren Gesellschafter der Bw. war, betreffen.

Der UFS geht daher davon aus, dass die mit der Baustelle H-Straße verbundenen Aufwendungen wirtschaftlich von der N-Bau GmbH getragen wurden. Diese Schlussfolgerung hat bereits das Finanzamt in seinem "Vorlagebericht" (unter do. Punkt 7.) gezogen. In seiner hierzu geäußerten Stellungnahme hat der Bw. dagegen jedoch keine Einwendungen erhoben. Da somit dem Bw. die beantragten Aufwendungen aus den dargelegten Gründen nach ha. Auffassung wirtschaftlich nicht erwachsen sind, können aus diesem Titel auch keine (weiteren) Betriebsausgaben geltend gemacht werden.

II. 3.3.2.8) Aufwendungen für Leasing und Wartungskosten:

Der Bw. begehrt in seiner "Ausgabenaufstellung" in den Jahren 1996 bis 1998 den Ansatz weitaus höherer Aufwendungen für Leasing bzw. Betriebsaufwand als vom Finanzamt bzw. letztlich auch vom UFS anerkannt wurden. Auf diese betragsmäßige Differenz im ha. Schreiben vom 24. Juni 2004 angesprochen erwiderte der Bw. in seiner Antwort vom 2. August 2004 lediglich ganz allgemein:

"Bezüglich Mehraufwendungen für Treibstoff, Leasing und Betriebsaufwand gebe ich an: An Hand der angelaufenen Betriebsstunden der eingesetzten Traktoren lassen sich Treibstoffverbrauch, Wartungskosten ... und die Verschleißteile (Reifen, ...) errechnen. Die Betriebsstunden lassen sich ... an Hand der Einnahmen (Erlöse Schutttransporte mit Anhänger-Container) errechnen – Aufstellung der Einnahmen von 1995 bis 1999."

Aus diesen Ausführungen geht der Grund für den begehrten Mehraufwand an Leasingausgaben überhaupt nicht hervor. Es wird nicht einmal angeführt, zu welchem Zwecke welche Wirtschaftsgüter geleast worden sein sollen. Das bloß allgemein gehaltene Vorbringen des Bw. ist daher nicht geeignet, die Schlüssigkeit der auf die von ihm im Zuge des erstinstanz-

lichen (Berufungs-) Verfahrens beigebrachten Belege gestützten Schätzung zu widerlegen (s. dazu nochmals zB VwGH vom 22. November 2001, 98/15/0187).

Dasselbe gilt für die begehrten Wartungskosten: Das diesbezügliche Vorbringen ist zu allgemein und lässt nicht einmal ansatzweise erkennen, weshalb die beantragten Servicekosten nicht schon vom laut Finanzamt – ebenfalls auf Grund von Belegen des Bw. angesetzten – Betriebsaufwand abgedeckt sein sollen. In diesem Zusammenhang ist nochmals nachdrücklich darauf hinzuweisen, dass im Gesetz keine Verpflichtung der Abgabenbehörde zur (Re-)Konstruktion von nicht oder nur unzureichend vorgelegten Aufzeichnungen, die der Pflichtige zu führen und vorzulegen hat, verankert ist.

II. 3.3.2.9) Versicherungen:

Wie bereits im ha. Schreiben vom 24. Juni 2004 erläutert wurde, betreffen die vom Finanzamt gegenüber der "Ausgabenaufstellung" des Finanzamtes nicht anerkannten Versicherungsaufwendungen personenbezogene Versicherungen, welche zwar nicht im Wege der betrieblichen Gewinnermittlung, wohl aber im Rahmen des gesetzlich zulässigen Sonderausgabenabzuges zu berücksichtigen waren (§ 18 Abs. 1 Z 2 bzw. Abs. 3 Z 2 EStG).

III. Darstellung der Änderungen gegenüber der Schätzung des Finanzamtes:

Das Finanzamt hat seine Schätzungen im Bereich der ertragsteuerlichen Gewinnermittlung bzw. der umsatzsteuerlichen Erlös- und Vorsteuerermittlung im Zuge der Berufungsvorlage gegenüber jenen, welche noch den Berufungsvorentscheidungen zugrunde lagen, adaptiert. Diese adaptierten Schätzungen wurden dem Bw. von der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Kenntnis und Erstattung einer Stellungnahme übermittelt. Die nunmehr vom UFS vorgenommenen Änderungen gehen von diesen anlässlich der Vorlage adaptierten Ergebnissen des Finanzamtes aus bzw. bauen darauf auf (im ha. Schreiben vom 24. Juni 2004 wurden diese mit *Beilage B* bzw. *Beilage C* bezeichnet). Soweit von ha. Seite weitere Änderungen vorgenommen wurden, werden diese im Text dieser Berufungsentscheidung näher erläutert und ist deren rechnerische Darstellung dem Entscheidungstext (IFB) sowie den beiliegenden, einen Bestandteil dieser Entscheidung bildenden *Beilagen 1 bis 5* zu entnehmen.

IV: Verfahrensrechtliche Anträge bzw. Rügen:

IV. 1) Gemäß § 115 Abs. 2 BAO ist den Parteien im Abgabenverfahren Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben.

Wenn der Bw. ohne nähere Angaben eine Verletzung des Parteiengehöres rügt (so etwa im Vorlageantrag), so ist zu entgegnen, dass

- am 10. März 2000 in Anwesenheit seines (damaligen) steuerlichen Vertreters eine Schlussbesprechung über die bei ihm durchgeführte Betriebsprüfung stattgefunden hat,
- der Bw. nach Berufungseinbringung mehrmals persönlich beim Finanzamt zum Zwecke der Vorlage weiterer Belege bzw. zum Zwecke deren Erörterung vorgesprochen hat (s. zB die von ihm anlässlich einer derartigen Besprechung farblich markierten Erlöslisten) und sein Vorbringen bzw. die vorgelegten Unterlagen daraufhin in der Berufungsvorentscheidung zum überwiegenden Teil berücksichtigt wurden,
- er am 17. April 2003 bei der Abgabenbehörde zweiter Instanz Einsicht in seinen Steuerakt genommen hat,
- ihm spätestens mit ha. Schreiben vom 24. Juni 2004 (nochmals) sämtliche entscheidungsrelevanten Umstände (insbesondere die von Seiten der Abgabenbehörde angenommenen Einnahmen und Ausgaben) ausdrücklich zur allfälligen Stellungnahme zur Kenntnis gebracht wurden und
- dem Bw. letztlich auch in der mündlichen Berufungsverhandlung vom 13. Oktober 2004 ausreichend Gelegenheit zur Äußerung zu den behördlichen Sachverhaltsannahmen sowie zur Kenntnisnahme der Ergebnisse des Beweisverfahrens und zur Stellungnahme hiezu geboten wurde.

Der Vorwurf der Verletzung des Parteiengehöres, insbesondere der Nichtvorlage behördlicher Ermittlungsergebnisse zur Stellungnahme (so im Schreiben vom 20. Mai 2003), geht daher jedenfalls ins Leere.

IV. 2) Den Beweisanträgen des Bw. war aus folgenden Gründen keine Folge zu leisten:

Die Beiziehung eines Sachverständigen für Floristik und Blumenbinderei war entbehrlich, da die im Zusammenhang mit den Erlösen aus der Veräußerung von Gestecken und Kränzen stehenden Ausgaben entsprechend dem Vorbringen des Bw. in der Berufungsverhandlung berücksichtigt wurden.

Auf die Beiziehung von Sachverständigen *"aus den Gebieten Landtechnik, Betriebswirtschaft und Bautechnik"* (Stellungnahme und Berufungsergänzung vom 20. Mai 2003) zum Zwecke der Ermittlung der Ausgaben für den Abtransport von Schüttmaterial mit dem Traktor sowie der Kosten für den Einbau des Schüttgutes konnte ebenso verzichtet werden: Die im Zusammenhang mit den Transporterlösen stehenden (Traktor-)Kosten wurden letztendlich in der vom Bw. im Zuge der mündlichen Verhandlung begehrten Höhe anerkannt. Soweit die Transporterlöse die Baustelle H-Straße (Baufirma KF) betrafen, ist der UFS auf Grund oa. Über-

legungen davon ausgegangen, dass die damit verbundenen Aufwendungen von der N-Bau GmbH getragen wurden und sohin auf Seiten des Bw. keine (weiteren) Abzugsposten angesetzt werden können. Was die Einbaukosten betreffend Schüttgut anlangt, so sind die diesbezüglichen Angaben des Bw. zu allgemein gehalten. Es wurde von seiner Seite nicht einmal annähernd konkretisiert, in welchem Ausmaß allenfalls auf seinen Grundstücken deponiertes Material gezielt in das Gelände "eingebaut" wurde. Im Übrigen sind unter den vorgelegten Belegen Rechnungen der Fa. F für derartige "Einbauarbeiten" enthalten. Diese konnten zum Teil mangels Zahlungsflusses nicht anerkannt werden, da über das Vermögen dieser Firma der Konkurs eröffnet wurde und auf Grund wechselseitiger offener Forderungen im Konkursverfahren eine Gegenrechnung erfolgte und daher in der Schätzung weder Einnahmen noch Ausgaben zum Ansatz gebracht wurden (s. dazu oben Punkt II. 3.3.2.4). Den diesbezüglichen Ausführungen im Vorlagebericht des Finanzamtes (unter do. Punkt 8.), welcher dem Bw. (spätestens) mit ha. Schreiben vom 24. Juni 2004 zur Kenntnis gebracht wurde, wurde seitens des Bw. im Übrigen auch nichts weiter entgegen gehalten.

Wenn schließlich der Abzug behaupteter "Schwarzzahlungen" begehrt und in diesem Zusammenhang eine Überprüfung der "Schaublätter" (Fahrtenschreiber) der LKW jener Unternehmen, welche dem Bw. zufolge die fraglichen Transporte durchgeführt haben, "angeregt" wird (so in der Stellungnahme des Bw. vom 12. Dezember 2004), ist darauf hinzuweisen, dass eine derartige Überprüfung hier in keinem Falle zielführend sein kann: Zum Einen geht die Abgabenbehörde zweiter Instanz in der vorliegenden Entscheidung davon aus, dass die begehrten Zahlungen nicht vom Bw. selbst getragen wurden (s. oben). Zum Anderen wäre diese Überprüfung bestenfalls dazu geeignet, auf Seiten der betreffenden Transportunternehmen Fahrten nachzuweisen, denen u.U. keine – erklärten - Umsätze gegenüber stehen. Zwingende Rückschlüsse darauf, ob vom Bw. tatsächlich Zahlungen und gegebenenfalls in welcher Höhe diese an die Unternehmen geleistet wurden, lassen sich daraus jedoch nicht gewinnen.

Auf Grund der umfassend dargestellten Sach- und Rechtslage war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilagen: 5 Tabellen (1 bis 5); sowie 10 Abgabenberechnungsblätter

Graz, am 4. Februar 2005