



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des FF, Landwirt, 9500 V , B 6, vom 4. September 1998 gegen die Bescheide des Finanzamtes Spittal an der Drau vom 17. August 1998 betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer 1995 bis 1997 und Einkommensteuer 1995 sowie hinsichtlich Umsatzsteuer 1995 bis 1997 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) ermittelte in den Jahren 1995 bis 1997 seine Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft nach der Pauschalierungsverordnung. In den Umsatzsteuererklärungen wies der Bw. gemäß § 22 Abs. 2 UStG iVm § 10 Abs. 3 UStG 1994 mit der 10%-igen Zusatzsteuer zu versteuernde Entgelte von S 196.608,- (1995), S 190.045,- (1996) und S 180.587,- (1997) aus. Die Veranlagung erfolgte vorerst im Wesentlichen erklärungsgemäß.

In dem im Anschluss an eine die Jahre 1995 bis 1997 umfassende abgabenbehördliche Prüfung erstellten Bericht hielt der Prüfer fest, dass der Bw. den "G-hof" in V bewirtschaftete. Der Betrieb bestehe aus rd. 13 ha landwirtschaftlicher Fläche und rd. 23 ha Wald, rd. 3 ha landwirtschaftliche Flächen würden noch zugepachtet. 3 ha würden für den Getreideanbau, 2,3 ha für den Körnermais und 10,7 ha als Grünflächen genutzt.

Das abgeerntete Getreide und der Körnermais würden teilweise zur Aufmästung der zugekauften Ferkel - laut Schlussbesprechung vom 11. August 1998 75 Stück pro Jahr - verwendet. Der restliche Futtermittelbedarf für die Aufmästung werde zugekauft. Wenn die

Schweine ein Lebendgewicht von rd. 110 bis 120 kg erreicht hätten, würden sie geschlachtet und zu Speckwaren, Würsten, Selchfleisch, Schinken etc. verarbeitet. Ebenso würden jährlich einige Stiere und Kälber selbst geschlachtet, der Bw. halte durchschnittlich ca. 15 Melkkühe und ca. 10 bis 12 Stück Jungvieh einschließlich Stiere.

Die veredelten Produkte der geschlachteten Tiere würden in weiterer Folge im Rahmen des Mostbuschenschankes bzw. Ab-Hof-Verkaufes veräußert. Die Ergebnissituation stelle sich wie folgt dar:

		<u>1995</u>	<u>1996</u>	<u>1997</u>
a.	Mastschweine durchschn.lt.SB:	75 Stück	75 Stück	75 Stück
	Lebendgewicht	110-120kg	110-120 kg	110-120kg
	Umsatz pro Schwein lt.Aufst.			
	des Abg.Pfl. - brutto rd. .	6.000,--	6.000,--	6.000,--
	<i>Umsatzerlös brutto:</i>	<i>450.000,--</i>	<i>450.000,--</i>	<i>450.000,--</i>
b.	Geschlachtete Rinder			
	- Stiere	3	6	4
	Erlös/Stier lt.Abg.Pfl.rd.	15.000,--	15.000,--	15.000,--
	ergibt Umsatz:	45.000,--	90.000,--	60.000,--
	- Kälber	1	1	3
	Erlös/Kalb lt.Abg.Pfl.rd.	5.000,--	5.000,--	5.000,--
	ergibt Umsatz:	5.000,--	5.000,--	15.000,--
	daher gesamt:	50.000,--	95.000,--	75.000,--
c.	<i>Umsatz gesamt für</i>			
	<i>geschlachtete Tiere br.:</i>	<i>500.000,--</i>	<i>545.000,--</i>	<i>525.000,--</i>
	davon entfallend auf			
	Mostbuschenschenke			
	<i>geschätzt - siehe Pkt.II:</i>	<i>285.000,--</i>	<i>285.000,--</i>	<i>285.000,--</i>
	Ab-Hof-Verkauf			
	<i>geschätzt - siehe Pkt.II:</i>	<i>215.000,--</i>	<i>260.000,--</i>	<i>240.000,--</i>

Der eigene Obstbaumbestand von rd. 40 Äpfel- und 10 Birnbäumen, sowie von rd. 40 Jungbäumen liefere jährlich rd. 4.000 bis 5.000 Liter Most bzw. die Maische für die Schnapserzeugung. An Räumlichkeiten seien vorhanden:

Gebäude – Buschenschank	Ehemaliger Rinderstall
	Gastram mit ca. 50 Sitzplätzen und 24 überdachten Plätzen (Veranda)
	Küche, Kühlraum
	Selchkammer, Lagerräume
	Toilettanlagen
Schweinestall	
Schlachthalle mit Verarbeitungsräumen	1997 errichtet
Wirtschaftsgebäude/Stadel	für Kühe und Jungvieh

Beschäftigt seien der Bw., seine Ehegattin J (ohne SV-Anmeldung), die Eltern des Bw. und seine beiden Töchter.

Anknüpfend an die allgemeine Pflicht zur Führung von Aufzeichnungen gemäß § 126 BAO bestehe für Landwirte die Verpflichtung zur Aufzeichnung des Zukaufes von Waren in land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetrieben. Unter Berücksichtigung des § 40 BewG habe der Landwirt nicht nur die Aufzeichnungen der zugekauften, sondern einerseits auch die Aufzeichnungen der selbst erzeugten oder gewonnenen Produkte im Nebenbetrieb und andererseits die Aufzeichnungen des Umsatzes im landwirtschaftlichen Hauptbetrieb zu führen.

Für den Prüfungszeitraum habe der Bw. nur Aufzeichnungen für die Ermittlung der "Zusatzsteuer" gem. § 22 Abs. 5 UStG 1994 (Getränkeumsätze) des Mostbuschenschankes vorgelegt. Diese seien insofern mangelhaft, als der Bw. ausgehend von Strichlisten nur Einnahmen rechnerisch ermittelt habe, die tatsächlich erzielten Einnahmen habe er nicht aufgezeichnet. "Tischzettel", die als Grundlage für die Eintragungen in den Strichlisten gedient hätten, seien nicht vorgelegt (aufbewahrt) worden.

Aufzeichnungen über die Höhe der Speisenumsätze des Mostbuschenschankes bzw. der Ab-Hof-Verkäufe würden überhaupt fehlen. Auch habe der Bw. das ab 1996 nach der Tierkennzeichnungsverordnung verpflichtend zu führende Bestandsverzeichnis für Schweine nicht vorgelegt. Die Betriebsprüfung habe daher gemäß § 184 BAO die Besteuerungsgrundlagen teilweise im Schätzungswege ermittelt. Dies sei einerseits ausgehend von den erklärten Getränkeumsätzen, andererseits von den 1998 erstmalig geführten Aufzeichnungen für die Speisenumsätze der Mostbuschenschenke und des Ab-Hof-Verkaufes durch entsprechende Umrechnung erfolgt.

Eine abschließende kalkulatorische Verprobung der von der Betriebsprüfung geschätzten Küchenumsätze der Mostbuschenschenke bzw. Umsätze des Ab-Hof-Verkaufes habe zu einem Nettoumsatz pro Schwein von rd. netto S 5.500,00 geführt und stimme annähernd mit dem vom Bw. ermittelten Umsatz überein.

Die Betriebseinnahmen würden laut Bp betragen:

	Betriebseinnahmen lt. BP:	1995	1996	1997
a.	Mostbuschenschenke:			
	Getränkeumsätze lt.Vlg.-netto 20 %	196.608,--	190.412,--	180.587,--
	+ Zuschätzung lt.BP - netto 20 %	25.000,--	25.000,--	25.000,--
	Speisenumsätze - geschätzt - siehe			
	auch Pkt. I. - netto 10 %	259.091,--	259.091,--	259.091,--
	Zwischensumme:	480.699,--	474.503,--	464.678,--
b.	Ab-Hof-Verkäufe:			
	- geschätzt - siehe auch Pkt. I. -			
	netto 10 %:	195.455,--	236.364,--	218.182,--
	ergibt Betriebseinnahmen lt.BP:	676.154,--	710.867,--	682.860,--

Die Zuschätzung bei den Getränken sei erforderlich gewesen, da infolge der formellen und materiellen Mängel die Einnahmen von Most warm, Sodawasser, Mineralwasser, Säften und Schnapsverkauf nicht in richtiger Höhe erklärt worden seien.

Die Einkünfte aus dem Buschenschank im Rahmen des Obstbaues sowie aus dem Ab-Hof-Verkauf (Be- und/oder Verarbeitung von Urprodukten) habe der Bw. als Einkünfte aus einem landwirtschaftlichen Nebenbetrieb behandelt und dementsprechend mit der Pauschalierung als abgegolten erklärt. Nach Ansicht des Prüfers mangle es an der für den Nebenbetrieb gemäß § 21 Abs. 2 Z. 1 EStG 1988 erforderlichen "Unterordnung". Bei Gegenüberstellung der einzelnen "Einnahmequellen" ergebe sich folgendes Bild:

<i>Einnahmen aus der landwirtschaftlichen Haupttätigkeit 1995 bis 1997</i>	
Höhe lt. Bp geschätzt (brutto) in S	
Milchkontingent einschl. Einnahmen Milchausgabeautomat	rd. 300.000,00
Verkäufe Rinder, Kälber lebend	rd. 60.000,00
Summe Haupttätigkeit durchschnittlich pro Jahr	rd. 360.000,00

Ausgleichszahlungen EU lt. Schlussbesprechung	rd. 100.000,00
Jahreseinnahmen lt. Schlussbesprechung	rd. 460.000,00

demgegenüber würden stehen

<i>Einnahmen "Nebenbetrieb" brutto in S</i>	
Buschenschank	532.000,00 bis 551.000,00
Ab-Hof-Verkauf	215.000,00 bis 260.000,00
<i>Summe "Nebenbetrieb" pro Jahr</i>	<i>747.000,00 bis 811.000,00</i>

Im Buschenschank des Bw. würden veredelte Urprodukte der Landwirtschaft - im Wesentlichen Most, Fleisch- und Wurstwaren, Edel und Fruchtbrände - und zugekauft veredelte landwirtschaftliche Urprodukte, wie zB Käse, Sauergemüse, usw., sowie zugekauft alkoholfreie Getränke, wie Mineralwasser, Säfte, verkauft; Produkte also, die sonst in Gastwirtschaften, Fleischereien, Bäckereien und im Lebensmittelhandel erhältlich seien. Der Bw. konzentriere sich darauf, innerhalb der Öffnungszeiten des Buschenschanks von rd. 90 bis 100 Tagen pro Jahr einer größeren Anzahl von Gästen - rd. 74 Sitzplätze - die veredelten Urprodukte der Landwirtschaft tischfertig zu verabreichen. Hiebei habe sich die Verarbeitung von der eigentlichen Urproduktion schon so weit entfernt, dass nach der Verkehrsauffassung nicht mehr von einem landwirtschaftlichen Nebenbetrieb, der dem Hauptbetrieb seiner Funktion nach zu dienen bestimmt ist, gesprochen werden könne. Die wirtschaftliche Unterordnung des Buschenschankbetriebes sei weder hinsichtlich der Zweckbestimmung noch hinsichtlich des wirtschaftlichen Umfangs gegeben. Eine gewerbliche Tätigkeit liege selbst dann vor, wenn zwar die so genannten Zukaufsgrenzen nicht überschritten werden, die Tätigkeit wegen ihrer Art und äußeren Erscheinung nach der Verkehrsauffassung nicht mehr als landwirtschaftliche angesehen werde.

Die veredelten Produkte der Landwirtschaft würden auch im Wege des Ab-Hof-Verkaufes angeboten, zB Brot, Bauch-Karreespeck, Selcher, Würste, Streichwurst, Rindfleisch, Schweinefleisch, Schinken, Sulze, usw. Dieses Verkaufsangebot stelle bereits grundsätzlich die Produktpalette einer gewerblichen Betätigung - Fleischerei, Selcherei - dar. Eine solche, an sich gewerbliche, Tätigkeit könne einen eigenen Hauptzweck haben und sei dann als gewerblicher Betrieb zu behandeln. Sie könne aber auch ein Hilfsmittel im Dienste eines land- und forstwirtschaftlichen Hauptzweckes sein und sei (nur) dann als Nebenbetrieb in den land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb einzubeziehen. Entscheidend dafür sei, ob nach der Verkehrsanschauung die Eingliederung eines solchen Verarbeitungsbetriebes in den land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb üblich sei. Dies werde stets zu verneinen sein, wenn die vorgenommene Be- oder Verarbeitung bereits Veredelungsstufen umfasse, die über die durch

die Betriebsführung in der Land- und Forstwirtschaft gebotene Verarbeitung der Rohstoffe hinausgehen bzw. diese Produkte sogar eine weitere Behandlung zu tischfertiger Zubereitung zwecks Verabreichung an Gäste im Mostbuschenschank erfahren würden.

Die Direktvermarktung der aus den eigenen Schweinen/Rindern hergestellten veredelten Produkte gehe bereits über eine geringfügige Bearbeitung hinaus und trete mit gewerblichen Fleischereien in unmittelbare Konkurrenz; damit liege ein landwirtschaftlicher Nebenbetrieb auch hinsichtlich dieser Tätigkeit nicht vor (BFH 12.12.1996, IV R 78/95 in BStBl. 1997, 1079 ff).

Die Vermarktung im Rahmen des Buschenschankbetriebes bzw. Ab-Hof-Verkaufes unterscheide sich nicht wesentlich vom üblichen gewerblichen Gastronomie- bzw. Fleischereibetrieb.

Aufgrund der vorhergehenden Überlegungen und der Tatsache, dass nach der Verkehrsauffassung die Eingliederung der Vermarktungsformen des Bw. in den land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb zu verneinen sei, seien die "Nebentätigkeiten" des Bw. als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu erfassen.

Die Umsätze der Buschenschenke und des Ab-Hof-Verkaufes seien nach den allgemeinen Bestimmungen des UStG 1994 zu versteuern. Von den Gesamtentgelten iHv netto 676.154,00 (1995), S 710.867,00 und S 682.860,00 (1997) seien S 221.608,00 (1995), S 215.412,00 (1996) und S 205.587,00 (1997) mit 20% und S 454.546,00 (1995), S 495.455,00 (1996) und S 477.273,00 (1997) mit 10% zu versteuern. Die Vorsteuern würden mit dem Erfahrungswert von 6 % des jährlichen Nettoumsatzes, dies wären 1995 S 41.000,00, 1996 S 43.000,00 und 1997 S 41.000,00 geschätzt, wobei vorausgesetzt worden sei, dass entsprechende Rechnungen gemäß § 11 UStG 1994 vorhanden gewesen seien bzw. noch vorhanden seien. Vorsteuern in Zusammenhang mit der 1997 errichteten Schlachthalle samt Verarbeitungsräumen wären zusätzlich absetzbar, sobald entsprechende Rechnungen vorgelegt würden.

Der Gewinn würde unter Anwendung eines Reingewinnsatzes von 20% S 135.000,00 (1995), S 142.000,00 (1996) und S 137.000,00 (1997) betragen.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers und erließ (im gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder aufgenommenen Verfahren berichtigte) Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 1995 bis 1997.

In der Berufung gegen die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer 1995 bis 1997 sowie Einkommensteuer 1995 brachte der Bw. vor, dass keine die Wiederaufnahme rechtfertigenden neuen Tatsachen und Beweismittel

hervorgekommen seien, da er nur Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft bezogen und die Zusatzumsatzsteuer für die Getränke erklärt und auch entrichtet habe.

Die Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide 1995 bis 1997 begründet der Bw. damit, dass hinsichtlich des Buschenschankes im Rahmen des Obstbaues unter Berücksichtigung des Nichtüberschreitens der Buchführungsgrenzen und unter Zugrundelegung einer etwas extensiven Auslegung der Verkehrsauffassung der bäuerliche Charakter der Buschenschänke eindeutig gegeben sei und auch das Normenmaterial und einschlägige Kommentarmeinungen(Hofstätter-Reichel, EStG 1988, Band II B, Kommentar, Tz. 13 zu § 23 EStG 1988) den Buschenschank als integrierten Bestandteil des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes betrachten. Folglich sei für die Lieferung und den Eigenverbrauch von Getränken im Buschenschank eine 10%-ige Zusatzumsatzsteuer zu entrichten, die in den Bescheiden ausgewiesene Umsatzsteuer für Speisen in Höhe von 10% sei nicht vorgesehen.

Die vorerst gegen die Einkommensteuerbescheide 1995 bis 1997 eingebrachte Berufung zog der Bw. im Schreiben vom 25. Mai 2004 zurück.

Den Ausführungen hielt der Prüfer in seiner Stellungnahme entgegen, dass die erst im Zuge der Prüfung bekannt gewordenen und in der Anlage 2 zum Bp-Bericht angeführten neuen Tatsachen und Beweismittel die Bp zu der von ihr vertretenen Auffassung gelangen ließen. Jedenfalls sei aber ein Wiederaufnahmsgrund in der in unrichtiger Höhe erklärt Zusatzsteuer gelegen.

Wegen der vom Bw. nicht erfüllten Aufzeichnungspflichten sei ungeklärt geblieben, ob die Zukaufsgrenzen überschritten worden seien. Für die Beurteilung der (Noch-)Nebenbetriebseigenschaft sei nicht der Einkaufswert-Umsatzvergleich anzustellen, sondern zu klären, ob der Zukauf fremder Erzeugnisse weniger als idR 25% (in Einzelfällen könne schon bei einem Zukauf von mehr als 15% ein Gewerbebetrieb angenommen werden) des gesamten Wareneinsatzes dieses Betriebes, um dessen Nebenbetriebseigenschaft es gehe, betrage.

Der Mostbuschenschank sei kein eigener "Betriebszweig" der Land- und Forstwirtschaft, weil er nicht in § 39 Abs. 2 BewG genannt sei. Dort angeführt sei neben dem Weinbau die Forstwirtschaft, Alpwirtschaft, Gartenbau und die den übrigen land- und forstwirtschaftlichen Vermögen zugehörenden.

Der Weinbau (mit Buschenschank und Flaschenweinverkauf) erfahre eine gesonderte Regelung im § 30 Abs. 9 BewG sowie bei der Einkommensteuer im Rahmen der Pauschalierung, wobei der Wein als "Urprodukt" des landwirtschaftlichen Betriebszweiges angesehen werde, weshalb beim Weinbau nicht von einem Nebenbetrieb, sondern einem unmittelbaren Bestandteil des Weinbaubetriebes gesprochen werde. Für den Mostbuschenschank fehle eine für den Weinbau entsprechende Regelung im BewG und in der

PauschalierungsVO, weil beim Obstbau traditionell das Obst selbst und nicht die aus dem Obst hergestellten Säfte als landwirtschaftliches Urprodukt angesehen werden.

Während der Weinbau einen landwirtschaftlichen Hauptbetrieb(szweig) mit dem Urprodukt Wein darstelle, erfolge die Herstellung von Most als erste Verarbeitung (Veredelung) des Urproduktes Obst im Rahmen des Nebenbetriebes. Diese Auffassung werde von Hofstätter-Reichel vertreten, die den Buschenschank als unmittelbaren Bestandteil des Weinbaubetriebes ansehen.

Der "bäuerliche Charakter" sei bereits durch das äußere Erscheinungsbild in den Hintergrund gedrängt.

Dass der Betrieb des Buschenschanks zur Bestreitung des Lebensunterhaltes unabdingbar sei, spreche dafür, dass die wirtschaftliche Unterordnung bzw. Hilfsfunktion dieses Nebenbetriebes zum Hauptbetrieb nicht gegeben sei.

In Schreiben vom 25. Mai 2004 führte der Bw. ergänzend aus, dass sein Betrieb von der Größenstruktur in keiner Weise mit jenem des Erkenntnisses vom 16. 9. 2003, 99/14/0228, vergleichbar sei, betragen doch die Umsätze nur einen Bruchteil jenes Betriebes und habe der Bw. keine familienfremden Personen beschäftigt, die über einschlägige Berufserfahrung verfügen würden. Der Einzelfall sei zu betrachten. Das bloße Abstellen auf eine Konkurrenzsituation würde zu dem Ergebnis führen, dass jeder Land- und Forstwirt, der einen Buschenschank betreibe – unabhängig von Größenausmaß, Umsatz sowie Gewinn – vom ersten Euro an einen Gewerbebetrieb betreiben würde. Eine solche Sichtweise stehe in eindeutigem Widerspruch zu § 6 Abs. 3 der VO BGBI. II 2001/54, die den Buschenschank im Rahmen des Obstbaues zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft rechne (vgl. auch EStR 2000 Rz. 4233 und 4240). Im Erkenntnis vom 16. 9. 2003 habe der VwGH Zweifel am Umfang des Buschenschankes insbesondere aus ertragsteuerlicher Sicht geäußert. Dem Erkenntnis des VwGH vom 10.6. 1987, 86/13/0065, sei unbestritten zu entnehmen, dass der Buschenschank unmittelbarer Bestandteil des land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetriebes sei. Dies würde sich auch aus den Pauschalierungsverordnungen 1997 bis 1999 und davor sowie 2001 bis 2005 ergeben, die im § 4 den Buschenschank im Rahmen des Weinbaues bzw. im § 6 den Buschenschank im Rahmen des Obstbaues (Überschrift zu § 6: Buschenschank im Rahmen des Obstbaues, land- und forstwirtschaftlicher Nebenerwerb und Be- oder Verarbeitung) regeln würden. Hinsichtlich des Umfanges des Buschenschanks sei nach den Aussagen des VwGH die Verkehrsauffassung maßgeblich, konkret würde sich diese auf jene zum Zeitpunkt des Erkenntnisses – 10. Juni 1987 – beziehen. Zu diesem Zeitpunkt hätten bereits Buschenschankgesetze der Länder existiert, die einen detaillierten Katalog von im Rahmen des Buschenschanks "erlaubten" Speisen gehabt hätten. Aus der Existenz derart

detaillierter Vorschriften zur Abgrenzung der Speisen könne auf ein massives Regelungsbedürfnis geschlossen werden, so dass 1987 kein Zweifel an einer Verkehrsauffassung bestehen könne, nach der grundsätzlich die Abgabe kalter Speisen als Bestandteil des Buschenschanks anzusehen sei. Das Kärntner Buschenschankgesetz beziehe sich ausdrücklich auf den Obstbau.

Aus zahlreichen Quellen sei zu ersehen, dass der Buschenschank im Rahmen des Obstbaues jedenfalls seit der Zwischenkriegszeit in wirtschaftlich erheblichem Umfang existiere. So werde etwa für Oberösterreich eine Zunahme des Buschenschanks mit Most als Folge der Weltwirtschaftskrise festgestellt (Bruckmüller/Hanisch/Sandgruber/Weigel, Geschichte der Österreichischen Land- und Forstwirtschaft im 20. Jahrhundert, S 250). Das rechtmäßige Bestehen von Mostbuschenschenken bzw. "bodenständigen Mostschenken" habe auch Eingang in die juristische Literatur gefunden (vgl. Grabner/Stolzlechner/Wendl, Kommentar zur Gewerbeordnung, Ergänzungsband, S 51 f. für das Bundesland Salzburg im Jahr 1919).

Da der Buschenschank Bestandteil des Hauptbetriebes sei, könne die Frage der Unterordnung unter den Hauptbetrieb nicht maßgeblich sein (Regelungsbedürfnis des Landesgesetz- oder Verordnungsgebers).

Selbst wenn die Behörde in dem Betrieb des Bw. nach dem äußeren Erscheinungsbild und den Ausführungen im VwGH-Erkenntnis einen ertragsteuerlichen Gewerbebetrieb erblicke, gehöre der Buschenschank im Rahmen des Obstbaues (Mostbuschenschank unter den Voraussetzungen des § 30 Abs. 9 BewG) umsatzsteuerlich in jedem Fall zum Landwirtschaftsbetrieb (vgl. Kolacny-Mayer, UStG 1994, S 656 f.). Zwischen Ertrags- und Umsatzsteuerrecht müsse nicht zwingend Konformität bestehen (vgl. insbesondere § 2 Abs. 3 UStG 1994 und § 2 Abs. 5 KStG 1988, wonach die Abfuhr von Spülwasser und Abfällen umsatzsteuerlich als Betrieb gewerblicher Art gilt und diesbezüglich Körperschaften des öffentlichen Rechts Unternehmereigenschaft besitzen, während sie ertragsteuerlich als Hoheitsbetrieb gelten würden). Auch ein Gewerbebetrieb kraft Rechtsform könne als landwirtschaftlicher Betrieb angesehen werden, wenn ansonsten die Merkmale landwirtschaftlicher Betriebe vorliegen (Kranich-Siegel-Waba, Kommentar zur Mehrwertsteuer, Band III, Anm. 50 zu § 10 UStG).

Unter Zugrundelegung von Rechtsprechung, Literatur und einschlägigen Gesetzen sei der Buschenschank des Bw. – insbesondere umsatzsteuerrechtlich – auf Grund von Größenstruktur und erlaubter feilgebotener Produktpalette eine landwirtschaftliche Tätigkeit und beantrage der Bw., 1995 S 221.608,00, 1996 S 215.412,00 und 1997 S 205.587,00 mit der Zusatzsteuer zu besteuern.

Über die Berufung wurde erwogen:

A. Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 1995 bis 1997 sowie Einkommensteuer 1995:

Eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ist gemäß § 303 Abs. 4 BAO unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätten.

Laut der seitens des Bw. nicht beanstandeten Stellungnahme des Prüfers waren die in der Anlage 2 des Bp-Berichtes festgehaltenen neuen Tatsachen und Beweismittel "ursächlich" für die Wiederaufnahme des Verfahrens und der Behörde vor Durchführung der Betriebsprüfung nicht bekannt, so dass bei dieser Sach- und Rechtslage dem Begehrten des Bw. nicht gefolgt werden kann. Die diesbezügliche Berufung ist daher als unbegründet abzuweisen.

B. Umsatzsteuer 1995 bis 1997:

Vorweg ist festzuhalten, dass der Bw. die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 1995 bis 1997 mit Schreiben vom 25. Mai 2004 zurückgezogen hat. Somit hat der Bw. die vorerst bekämpfte Qualifikation der Einkunftsart – Einkünfte aus Gewerbebetrieb - nunmehr akzeptiert, weshalb sich ein Eingehen darauf erübrigten würde.

Angesichts der weiteren Einwendungen des Bw. zur Umsatzsteuer und des Umstandes, dass die Begriffsbestimmung - "Umsätze im Rahmen des landwirtschaftlichen Betriebes" - in Anlehnung an das EStG und BewG erfolgte, jedoch die Definitionstechnik im Gegensatz zu § 21 Abs. 1 EStG 1988 steht, inhaltlich aber doch weitgehende Übereinstimmung herrscht (Ruppe, UStG 1994, Tz. 19 zu § 22 UStG 1994), wird nochmals "eigenständig" auf die maßgeblichen Bestimmungen eingegangen.

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

1. Einkünfte aus dem Betrieb von Landwirtschaft, Forstwirtschaft, Weinbau, Gartenbau, Obstbau, Gemüsebau und aus allen Betrieben, die Pflanzen und Pflanzenteile mit Hilfe der Naturkräfte gewinnen.

Werden Einkünfte auch aus zugekauften Erzeugnissen erzielt, dann gilt für die Abgrenzung zum Gewerbebetrieb § 30 Abs. 9 bis 11 des Bewertungsgesetzes 1955.

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

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

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

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

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

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

idF BGBl. 63/1997

1. die Hervorbringung und Gewinnung pflanzlicher Erzeugnisse mit Hilfe der Naturkräfte, einschließlich des Wein- und Obstbaues, des Gartenbaues und der Baumschulen; ...
...; hinsichtlich aller Betriebszweige mit Ausnahme des Weinbaus ferner der Zukauf von inländischen Erzeugnissen des jeweiligen Betriebszweiges, wenn deren Einkaufswert nicht mehr als 25% des Verkaufswertes aller Erzeugnisse des jeweiligen Betriebszweiges beträgt; hinsichtlich aller Betriebszweige ferner der Zukauf von inländischen Erzeugnissen des jeweiligen Betriebszweiges im ernteausfallsbedingten Umfang;
2. das Halten von Nutztieren zur Zucht, Mästung oder Gewinnung tierischer Erzeugnisse; ..."

Bei nichtbuchführungspflichtigen Unternehmern, die Umsätze im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes ausführen, wird gemäß § 22 Abs. 1 UStG 1994 die Steuer für diese Umsätze mit 10% der Bemessungsgrundlage festgesetzt. Die diesen Umsätzen zuzurechnenden Vorsteuerbeträge werden in gleicher Höhe festgesetzt. ...

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

Als land- und forstwirtschaftlicher Betrieb ist gemäß § 22 Abs. 3 UStG 1994 ein Betrieb anzusehen, dessen Hauptzweck auf die Land- und Forstwirtschaft gerichtet ist. Als Landwirtschaft gelten insbesondere der Acker-, Garten-, Gemüse-, Obst- und Weinbau, die

Wiesen- und Weidewirtschaft einschließlich der Wanderschäferei, die Fischzucht einschließlich der Teichwirtschaft und die Binnenfischerei, die Imkerei sowie Tierzucht- und Tierhaltungsbetriebe im Sinne des § 30 BewG 1955.

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

Im gegenständlichen Fall ist strittig, ob der Buschenschank und der Ab-Hof-Verkauf im Rahmen der pauschalierten Landwirtschaft zu erfassen oder diese Tätigkeiten bereits als Gewerbebetrieb zu qualifizieren sind.

Mögen auch die Produktionsmengen des Bw. vom Umfang her deutlich geringer gewesen sein als jene im Erkenntnis des VwGH vom 16. 9. 2003, so ändert dies nichts daran, dass die der Produktion zu Grunde liegenden Vorgänge und Verarbeitungsschritte die gleichen waren, wie zB die Herstellung von Würstel, Salami, Schinken, Most, etc. Eine bestimmte mengenmäßige Beschränkung, ab deren Überschreiten die Gewerblichkeit angenommen werden könnte, ist weder dem Erkenntnis vom 16. 9. 2003, den gesetzlichen Bestimmungen noch der für den Berufungszeitraum maßgeblichen Pauschalierungsverordnung zu entnehmen.

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

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

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

Eine gewerbliche Tätigkeit ist Nebenbetrieb des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes, wenn weitaus überwiegend land- und forstwirtschaftliche Produkte aus der eigenen Produktion im Gewerbebetrieb be- oder verarbeitet werden; dabei muss die land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit weiter Haupttätigkeit bleiben, dh. die Einkünfte aus der direkten Verwertung land- und forstwirtschaftlicher Produkte müssen die Einkünfte aus dem Nebenbetrieb übersteigen (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, 3. Auflage, Tz. 84 zu § 21 EStG 1988). Be- und Verarbeitungsbetriebe gelten als land- und forstwirtschaftliche Nebenbetriebe, wenn die gewonnenen Erzeugnisse ausschließlich oder zumindest überwiegend im eigenen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb durch Urproduktion erzeugte Produkte verwendet werden; werden Rohstoffe in erheblichem Ausmaß zugekauft, liegt ein Gewerbebetrieb vor. Die Be-/Verarbeitung kann Nebenbetrieb sein, wenn die dort ausgeübte Tätigkeit über den Rahmen der ersten Bearbeitung hinausgeht. Ein selbstständiger Gewerbebetrieb liegt vor, wenn sich die Verarbeitung von der Urproduktion so weit entfernt, dass nach der Verkehrsauffassung von einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb nicht mehr gesprochen werden kann. Ein Gewerbebetrieb wird dann kein Nebenbetrieb sein, wenn das ausschließlich oder größtenteils aus dem land- und forstwirtschaftlichem Betrieb gezogene Rohmaterial beim Endprodukt nur mehr einen geringen Wertanteil hat (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, 3. Auflage, Tz. 72 und 79 zu § 21 EStG 1988 und die dort zitierte Judikatur).

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

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

Werden in einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb gewonnene Erzeugnisse in der Form weiter verarbeitet, dass ein Gegenstand neuer Marktähnlichkeit entsteht, liegt ein Verarbeitungsbetrieb vor. Ob noch Urproduktion oder bereits Be- oder Verarbeitung vorliegt, ist nach der Verkehrsauffassung zu beurteilen (vgl. das Erkenntnis des VwGH vom 16. 9. 2003, 99/14/0228). Bei der Be- und Verarbeitung entsteht aus der Urproduktion ein

neues Wirtschaftsgut mit einer anderen Marktähnlichkeit. IdR handelt es sich um eine Veredelung der Urprodukte. Das Portionieren und Verpacken von selbst erzeugten land- und forstwirtschaftlichen Produkten ist unmittelbar land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit. Tätigkeiten, die auf die Haltbarmachung gerichtet sind, stellen land- und forstwirtschaftliche Nebenbetriebe dar, dazu zählen das Einfrieren, Abfüllen in Konserven und das Räuchern von zB Fisch und Fleisch. Ein Be- und Verarbeitungsbetrieb kann aber auch Nebenbetrieb sein, wenn die dort ausgeübte Tätigkeit über den Rahmen der ersten Be- und Verarbeitung hinausgeht. Ob noch ein Nebenbetrieb vorliegt, ist nach der Verkehrsauffassung zu beurteilen; diese kommt in § 2 Abs. 4 GewO 1994 zum Ausdruck (Doralt, EStG 1988, Band II, Tz. 78 f. zu § 21 EStG 1988).

§ 2 Abs. 4 GewO 1994 hat folgenden Wortlaut:

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

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

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

idF BGBl. 63/1997:

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

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

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

Im gegenständlichen Fall verkauft der Bw. unbestrittenmaßen nur sehr geringe Mengen vom "Rohprodukt" Frischfleisch, im Berufungszeitraum waren es laut den unstrittigen (ermittelten) Beträgen zwischen 11% und 12% des vom Finanzamt ermittelten

Gesamtumsatzes. Beinahe das ganze Fleisch sowie das Obst wurde zur Produktion der tischfertigen Produkte verwendet.

Betrachtet man nun den "Produktionsvorgang" völlig unabhängig von der Absatzschiene der Erzeugnisse, so werden aus den eindeutig der Landwirtschaft zuzurechnenden "Tieren" durch das Zerteilen, Beimengen von Gewürzen und anderen Zutaten, Wurstel, Salami, Schinken, usw., hergestellt. Des Weiteren wird aus dem Urprodukt "Obst" durch Pressen des Obstes in der hofeigenen Mostpresse und entsprechender weiterer Verarbeitung Most hergestellt. All diese Vorgänge erfordern die "gewerbliche" Haltbarmachung und macht das "Urprodukt" Fleisch bzw. Obst nur mehr den weitaus geringeren Wertanteil am Endprodukt aus. Hält man sich die "Gegenstände" – zum einen die Tiere bzw. Obst und zum anderen die "verkaufs- und tischfertigen" Verarbeitungsprodukte, wie Wurstel, Salami, Schinken, Speck, usw., bzw. den haltbar gemachten, in Gefäße abgefüllten Most – vor Augen, so wird man in ihnen wohl "Gegenstände anderer Marktgängigkeit" erblicken können. Dafür sprechen auch die Ausführungen im Erkenntnis vom 16. 9. 2003, die die im Ab-Hof-Verkauf veräußerten Erzeugnisse – hiebei handelte es sich im Wesentlichen um die im Buschenschank des Bw. verkauft Produktpalette – der gewerblichen Tätigkeit zurechneten. Wird man das Zerteilen der Tiere zB in Hälften noch als "erste Bearbeitung" ansehen können, so haben die von der Bw. produzierten Erzeugnisse einen solchen Verarbeitungsgrad erreicht, wie er üblicherweise von "gewerblichen" Fleischereien angeboten wird.

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

Dass nur Familienangehörige mitgearbeitet haben, vermag die Gewerblichkeit noch nicht auszuschließen, da auch im üblichen Geschäftsleben Gewerbebetriebe manchmal ausschließlich mit Familienmitgliedern geführt werden. Der mit dem Leistungsangebot

verbundene Arbeitsaufwand beim Bw. war derart umfangreich, dass er nicht nur seinen Einsatz, sondern den weiteren Arbeitskräfte forderte.

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

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

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

Würde im gegenständlichen Fall unter dem Blickwinkel der VO BGBl. II 430/1997 der Ab-Hof-Verkauf – haben die Entgelte für diesen Bereich bis zu rd. zwei Dritteln von S 330.000,00 betragen - noch der Landwirtschaft zuzurechnen sein, so kann dem dennoch nicht gefolgt werden, weil die VO für den Streitzeitraum noch nicht maßgeblich war. Zudem hatte der Bw. eine weitere Absatzschiene, und zwar den Buschenschank.

Der Bw. meint, dass der Buschenschank unmittelbarer Bestandteil des landwirtschaftlichen Hauptbetriebes ist.

In der für die Jahre 1995 und 1996 geltenden Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes aus Land- und Forstwirtschaft, BGBl. II 107/1997, findet sich für den Buschenschank im Rahmen des Obstbaues keine Regelung. In dieser Verordnung ist in § 5 Abs. 5 für den Weinbaubuschenschank normiert, dass die Gewinne aus Buschenschank und

Bouteillenweinverkauf durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gesondert zu ermitteln sind, dies auch, wenn die weinbaulich genutzte Fläche von 60 Ar unterschritten wird.

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

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

eine daraus entstandene Verkehrsauffassung zurückblicken könne, hätte die belangte Behörde nämlich nicht festgestellt und sei für den VwGH auch nicht ohne Weiteres einsichtig. Mag der Obstbuschenschank in der Zwischenkriegszeit seinen Aufschwung genommen haben, und der Mostbuschenschank in der juristischen Literatur behandelt worden sein, so hat der Bw. durch seine Vorbringen noch keine dem Weinbaubuschenschank vergleichbare Tradition aufgezeigt.

Die allgemein gehaltenen Ausführungen des Bw. sind nicht geeignet, darzutun, dass der Obstbuschenschank eine dem Weinbau entsprechende Tradition aufweist.

Was eine allenfalls in der Zwischenzeit eingetretene geänderte Verkehrsauffassung anlangt, so ist nach der für die Verkehrsauffassung als Orientierungshilfe heranzuziehende GewO 1994 der Buschenschank gemäß § 2 Abs. 1 Z. 5 GewO 1994 von der Anwendung der GewO ausgenommen. Zum Buschenschank heißt es in § 2 Abs. 9 GewO 1994 wie folgt:

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

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

Abgesehen vom eingeschränkten Speisen- und Getränkeangebot, das aber der Gewerblichkeit nicht entgegensteht (vgl. das Erkenntnis des VwGH vom 16. 9. 2003), könnte das im Buschenschank gegebene Bild das eines gewerblichen Landgasthauses sein. Das "gewerbliche Vergleichsbild" eines Landgasthauses vor Augen, wird man bei den gegebenen Verhältnissen - ein einer Jausenstation vergleichbares Angebot von Erzeugnissen, insgesamt bis zu 74 Sitzplätzen - nicht mehr von auf Grund einer in der Zwischenzeit geänderten Verkehrsauffassung basierenden "ursprünglichen Landwirtschaft" sprechen können, sondern wird dieses Bild einem "gewerblichen Landgasthaus" wohl viel näher kommen.

Mag die Anzahl der Öffnungstage beschränkt sein, so kann dies kein gegen die Gewerblichkeit sprechendes Kriterium sein, da zeitliche Beschränkungen auch bei gewerblichen Saisonbetrieben durchaus üblich sind. Ebenso wird die mit 22 Uhr festgesetzte Sperrstunde die Gewerblichkeit nicht ausschließen können, weil es derartige Einschränkungen auch für andere gastronomische Betriebe, zB für "Schanigärten", gibt.

Dass einem Buschenschank eigentlich die Funktion eines "Zubrotes" zukommen sollte, lassen die Ausführungen in den Erkenntnissen vom 10. 7. 1987, 86/13/0065, und vom 16. 9. 2003, 99/14/0228, erkennen, denn den Weinbauern sollte die Möglichkeit gegeben sein, ihre "neuen" Produkte im Wege des Buschenschanks zu präsentieren. Dies sollte aber nicht der eigentliche Zweck des Weinbaus sein. Beim Bw. war im Berufungszeitraum nicht der Obstbau sowie das Halten von Tieren und Verkaufen des Obstes bzw. der Tiere - allenfalls in Hälften - der alleinige oder überwiegende Zweck, sondern wurde die Landwirtschaft genutzt, großteils haltbar gemachte, "tischfertige" Produkte herzustellen und sie in den "Absatzschienen" Buschenschank und Ab-Hof Verkauf zu "verabreichen".

Bei der gegebenen Sachlage kann also nicht davon ausgegangen werden, dass auf Grund einer dem Weinbau entsprechenden Tradition oder einer in der Zwischenzeit geänderten Verkehrsauffassung der vorliegende Buschenschank als unmittelbaren Bestandteil des landwirtschaftlichen Hauptbetriebes des Bw. zu sehen ist.

Wollte man – obwohl sich dafür im Erkenntnis des VwGH vom 16. 9. 2003, 99/14/0228, keinerlei Anhaltspunkte ergeben - bei der gegebenen Rechtslage für den Berufungszeitraum auf Grund der "Freistellung" in der GewO und dem Umstand, dass Übertretungen des K-BuG im Prüfungszeitraum nicht festgestellt wurden, den Buschenschank der landwirtschaftlichen "Urproduktion" zurechnen, so würde man übersehen, dass ohne einer im § 6 der VO BGBI. II 430/1997 für den Buschenschank getroffenen Regelung in der "Absatzschiene" Buschenschank" die gleichen be-/verarbeiteten landwirtschaftlichen Erzeugnisse, wie zB Most, Schinken, Speck, Salami, usw., also die "gewerblich vorbelasteten Produkte" auf den Markt gebracht werden, wie sie es im unstrittig gewerblichen Ab-Hof-Verkauf abgesetzt werden. Würde tatsächlich kein Gegenstand anderer Marktgängigkeit geschaffen, und würden die Wurstel, usw., landwirtschaftliche "Urprodukte" sein, so dürfte der Verkauf dieser Produkte niemals – auch nicht bei ausschließlichem Ab-Hof-Verkauf bzw. Verkauf am Bauernmarkt - zur Gewerblichkeit führen.

Da der Buschenschank nicht dem unmittelbaren landwirtschaftlichen Hauptbetrieb zuzurechnen ist, ist er auf seine Nebenbetriebseigenschaft hin zu untersuchen. In beide Absatzschienen haben be-/verarbeitete Produkte Eingang gefunden.

In der Judikatur des VwGH kommt zum Ausdruck, dass der Buschenschank seiner Konzeption nach gewissermaßen ein "Nebenbei", nicht aber der eigentliche Zweck der Landwirtschaft sein sollte. Die "Unterordnung" findet sich auch – wie oben dargelegt – in § 2 Abs. 4 GewO 1994. Im gegenständlichen Fall haben die Umsätze der be-/verarbeiteten Produkte des Buschenschanks rd. 43% (1996 und 1997) bzw. rd. 45% (1995) der vom Finanzamt

festgestellten Gesamtumsätze betragen und kann somit schon aus diesem Grund nicht von einem "Nebenbei" gesprochen werden.

Hält man sich vor Augen, dass in beiden "gewerblichen" Absatzschienen Buschenschank und Ab-Hof-Verkauf der Bw. sogar rd. 62% bis 64% der Gesamtumsätze aus be-/verarbeiteten Produkten erwirtschaftet hat, so spricht dies dafür, dass die Landwirtschaft zu einem größeren Anteil "Basis" für die weiteren Be-/Verarbeitungs- und Vermarktungsformen gewesen ist. Von einem "Dienen" der Be-/Verarbeitung für den landwirtschaftlichen Hauptbetrieb kann nicht mehr gesprochen werden. Hinzu kommt noch die Konkurrenzsituation zu gewerblichen Betrieben.

Dem Begehr, die in der VO, BGBl. II 430/1997, erstmals konkret für den Buschenschank getroffene Regelung auch schon für den Berufungszeitraum anzuwenden, kann angesichts des zeitlichen Geltungsbereiches der VO nicht nachgekommen werden. Ebenso wenig ist aus den diese Verordnung betreffenden Ausführungen in Rz. 4233 und 4240 für das gegenständliche Berufungsbegehren etwas zu gewinnen.

Anzumerken ist noch, dass der Bw. keine Aufzeichnungen vorlegte, die ausschließen lassen, dass der Zukaufswert nicht überschritten worden wäre.

Was die umsatzsteuerliche Behandlung anlangt, so ist durch die Qualifikation der Einkünfte als gewerbliche der Anwendung der Zusatzsteuer gemäß § 22 UStG 1994 der Boden entzogen. Dem UStG ist nicht zu entnehmen, dass der "landwirtschaftliche Betrieb" ein anderer sein sollte als im EStG. Wie oben dargelegt, war der "Hauptzweck" eben nicht auf die Land- und Forstwirtschaft gerichtet, sondern diente sie nur als Basis für die "gewerbliche" Be-/Verarbeitung und den Absatz dieser Produkte.

Mag in bestimmten Fällen – dies jedoch auf Grund gesetzlicher Anordnung (vgl. die angeführten § 2 Abs. 3 UStG und § 2 Abs. 5 KStG) - nicht zwingend Konformität zwischen dem ertragsteuerlichen und umsatzsteuerlichen Begriff des "landwirtschaftlichen Betriebes" bestehen, so legt der Bw. nicht dar, warum diese Konformität im konkreten Fall nicht gegeben sein sollte. Was den Hinweis auf § 30 Abs. 9 BewG und Kolacny-Mayer, UStG, S 656 f., anlangt, so begründete das Finanzamt seine Ansicht nicht mit überhöhten Zukaufsmengen, wenngleich es feststellte, dass die Zukaufsmengen mangels Aufzeichnungen nicht überprüfbar waren. Ebenso wenig ist aus den Ausführungen in Kranich-Siegl-Waba, Kommentar zur Mehrwertsteuer, Bd. III, Anm. 50 zu § 10 UStG 1994, etwas zu gewinnen, weil auch für die Gewerbebetriebe kraft Rechtsform – wie der Bw. selbst zitiert - "sonst alle Merkmale eines landwirtschaftlichen Betriebes" vorhanden sein müssen; im gegenständlichen Fall waren aber diese "überschritten" und sind die gewerblichen Elemente in den "Vordergrund" getreten.

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

Klagenfurt, am 31. August 2004