



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Rein & Schreck Steuerberatung GmbH, 8230 Hartberg, Grazer Straße 13, vom 5. Mai 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Oststeiermark vom 27. April 2010 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2009 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet *abgewiesen*.

Die **Umsatzsteuer 2009** wird – wie in der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes (Berechnung siehe dort) – mit **€ 3.189,05** festgesetzt.

Entscheidungsgründe

Im Zuge der Einreichung seiner Abgabenerklärungen für 2009 übermittelte der Berufungswerber (in der Folge: Bw.), ein pauschalierter Land- und Forstwirt, dem Finanzamt ein ergänzendes Schreiben, welchem zufolge er die im Streitjahr erzielten Umsätze aus der „*land- und forstwirtschaftlichen Kompostierung*“ iHv. € 45.315,-- sowie den (laut Einnahmen-Ausgaben-Rechnung) daraus resultierenden Gewinn von € 36.168,-- zur Gänze als Teil der vollpauschalierten Land- und Forstwirtschaft behandelt habe. Er begründet dies damit, dass der aus der Kompostierung gewonnene Dünger zur Gänze auf eigenen Feldern verwendet werde.

Mit den angefochtenen Bescheiden schrieb das Finanzamt für die aus der Kompostierung erzielten Umsätze einer Umsatzsteuer von 10% vor bzw. unterwarf es den daraus resultierenden Gewinn als gewerbliche Einkünfte der Einkommensteuer. Das Sammeln und Kompostieren von fremden Abfällen stelle einen Nebenerwerb dar, der nur bei Unterordnung unter den

Haupterwerb zu Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft führe. Da auf Grund der Höhe der vom Bw. erzielten Umsätze keine Unterordnung gegeben sei, lägen diesbezüglich auch keine von der Pauschalierung erfassten Umsätze bzw. Einkünfte vor.

Die dagegen erhobene Berufung richtet sich gegen die „*Versteuerung außerhalb der landwirtschaftlichen Pauschalierung*“. Der Bw. benötige den aus der Kompostierung gewonnenen Dünger als Betriebsmittel für seine eigene Landwirtschaft. Er bediene sich bei der Kompostierung ausschließlich der für die Herbeiführung der natürlichen Verrottung maßgeblichen Naturkräfte. Werde die Kompostierung ausschließlich zum Zweck der Düngerbeschaffung für die Urproduktion ausgeübt, so liege eine von der Vollpauschalierung erfasste Betätigung vor. Der Bw. verweist in diesem Zusammenhang ua. auf Rz 4229 der EStR.

In der Folge führte das Finanzamt ein Vorhalteverfahren durch, welches ergab, dass der Bw. eine Fläche von rund 21,56 ha bewirtschaftet, auf welcher im Streitjahr eine Menge von 665 m³ Kompost aufgebracht wurde. Zudem legte der Bw. seinen am 26. November 2008 mit der S-KG in X abgeschlossenen, für das Streitjahr geltenden Liefervertrag vor. Diesem Vertrag zufolge verfügt die S-KG über biogene Abfälle zur Kompostierung - hergestellt aus Bioabfall aus Haushalten und ähnlichen Einrichtungen, organischen Abfällen aus dem Garten- und Grünflächenbereich und sonstigen biogenen Abfällen – sowie über gesondert erfassten Grünschnitt. Der Bw. verpflichtete sich mit diesem Vertrag, von diesen Abfällen jährlich 1.350 t zu übernehmen und in seiner (abfallrechtlich genehmigten) Kompostieranlage zu verarbeiten.

In seinen Berufungsvorentscheidungen hielt das Finanzamt die Ansicht aufrecht, dass es sich bei der Kompostierung fremder Abfälle durch einen vollpauschalierten Landwirt um einen eigenständigen Gewerbebetrieb handle, wenn – wie im Berufungsfall – die jährlichen Umsätze aus der Kompostierung den Betrag von € 24.200,-- überschreiten. Dabei sei es ohne Belang, ob der erzeugte Dünger ausschließlich auf eigenen Feldern aufgebracht werde oder nicht. Die Berufung wurde als unbegründet abgewiesen, die Umsatzsteuerfestsetzung jedoch insoweit abgeändert, als die in der Berufungseingabe bekannt gegebenen Vorsteuern von € 1.342,53 anerkannt und berücksichtigt wurden.

Im Vorlageantrag wird - im Wesentlichen unter Hinweis auf die Rz 4229 EStR - nochmals beantragt, die Erlöse aus der Kompostierung dem land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb zuzuordnen und diese als im Rahmen der Pauschalierung abgegolten zu beurteilen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt steht zur Beurteilung: Der Bw. ist pauschalierter Land- und Forstwirt und bewirtschaftet eine Fläche von rund 21,5 ha. Der Einheitswert des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes beträgt € 20.000,-- (s. zB. Pachtvertrag vom 16. Dezember 2008). Auf Grund einer mit der S-KG geschlossenen Vereinbarung hat er sich zur Übernahme und Kompostierung fremder Abfälle von 1.350 t pro Jahr verpflichtet. Der Bw. stellt dafür ein Entgelt von € 34,11/t (biogene Abfälle) bzw. € 13,09/t (Grünschnitt) in Rechnung. Im Streitjahr erzielte er aus dieser Kompostierung Erlöse von insgesamt € 45.316,-- bzw. einen Gewinn von € 36.168,--. Den vorliegenden Unterlagen ist zu entnehmen, dass der Bw. im Jahr 2009 750 m³ Kompost erzeugt und davon 665 m³ auf seinen eigenen Feldern aufgebracht hat (s. Chargendeclaration vom 24. November 2009 bzw. Liste „Output Eigenanwendung“).

Strittig ist nun, ob die vom Bw. aus der Kompostierung fremder Abfälle erzielten Umsätze sowie der daraus resultierende Gewinn von der steuerlichen Pauschalierung für Land- und Forstwirte erfasst sind oder nicht. Der Bw. führt für seinen Standpunkt im Wesentlichen ins Treffen, der aus der Kompostierung gewonnene Dünger werde zur Gänze auf seinen eigenen Feldern verwendet.

Sowohl das Umsatzsteuerrecht ([§ 22 UStG 1994](#)) als auch das Einkommensteuerrecht (für das Streitjahr gilt die zu [§ 17 Abs. 4 und 5 EStG 1988](#) ergangene Pauschalierungsverordnung [BGBl. II Nr. 258/2005](#)) sehen für Land- und Forstwirte - unter näher geregelten Voraussetzungen - die Möglichkeit einer Besteuerung nach Durchschnittssätzen vor. Diese Durchschnittsatzbesteuerung gilt für alle Umsätze bzw. Gewinne, die im Rahmen des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes ausgeführt bzw. erzielt werden.

Der Begriff des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes iSd. § 22 UStG entspricht dem des EStG bzw. des BewG (*Ruppe*, UStG³, § 22 Tz 19, mwN).

Zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft gehören auch die Einkünfte aus einem Nebenbetrieb. Der land- und forstwirtschaftliche Nebenbetrieb ist ein Gewerbebetrieb, der auf Grund seiner wirtschaftlichen Zweckbestimmung *und* seiner wirtschaftlichen Bedeutung dem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft iSe. Hilfsbetriebes untergeordnet ist. Ausschlaggebend ist das Gesamtbild der Verhältnisse des Einzelfalls, wobei Umsatz und Gewinn Anhaltspunkte sein können, ob ein Nebenbetrieb oder ein selbständiger Gewerbebetrieb vorliegt (zB *Jakom/Baldauf* EStG, 2011, § 21 Rz 51f., mwH; s. bezüglich der Umsatzsteuer auch *Ruppe*, aaO, § 22 Tz 24f.).

Nach § 6 Abs. 4 der oa., für den Streitfall maßgeblichen Pauschalierungsverordnung BGBl. II Nr. 258/2005 liegt eine wirtschaftliche Unterordnung unter den land- und forstwirtschaftlichen

Hauptbetrieb dann vor, wenn die Einnahmen aus Be- und/oder Verarbeitung den Betrag von € 24.200,-- jährlich (einschließlich Umsatzsteuer) nicht übersteigen (s. zB Jakom/*Baldauf* aaO, § 21 Rz 61).

Ebenfalls von der land- und forstwirtschaftlichen Pauschalierung erfasst sind so genannte Nebentätigkeiten (Nebenerwerb). Dabei handelt es sich um an sich gewerbliche Tätigkeiten, die wegen ihres engen Zusammenhangs mit der Haupttätigkeit und wegen ihrer untergeordneten Bedeutung gegenüber dieser nach der Verkehrsauffassung in dieser gleichsam aufgehen, sodass die gesamte Tätigkeit als land- und forstwirtschaftlich anzusehen ist. Die wirtschaftliche Unterordnung ist auch hier nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen. Sie muss hinsichtlich der Zweckbestimmung und auch hinsichtlich des wirtschaftlichen Umfangs vorliegen (Jakom/*Baldauf* aaO, § 21 Rz 66).

Hinsichtlich des wirtschaftlichen Umfangs stellt das Ausmaß der aus der Nebentätigkeit erzielten Umsätze, insbesondere deren Verhältnis zu den Gesamtumsätzen des Hauptbetriebes, ein geeignetes Beurteilungskriterium der Unterordnung dar. Beträgt der Umsatz aus der Nebentätigkeit weniger als 25% des Gesamtumsatzes, kann eine wirtschaftliche Unterordnung angenommen werden. Überwiegen jedoch die Umsätze aus der Nebentätigkeit, dann liegt ein selbständiger Gewerbebetrieb vor (Jakom/*Baldauf* aaO, § 21 Rz 67).

Betragen die Einnahmen aus der Nebentätigkeit mehr als € 24.200,-- (ab 2011: € 33.000,--), so ist die wirtschaftliche Unterordnung nachzuweisen (siehe die 25%-Regelung im oa. Absatz). Ohne Nachweis des Umsatzes aus dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb kann dieser mit 150% des land- und forstwirtschaftlichen Einheitswertes geschätzt werden; vereinfacht kann die Obergrenze für die zulässigen Einnahmen aus dem Nebenerwerb auch mit 50% des land- und forstwirtschaftlichen Einheitswertes angesetzt werden (*Doralt*, EStG 9. Auflage, § 21 Tz 91/1 unter Hinweis auf Rz 4203a EStR).

Die Verwertung fremder organischer Abfälle ist grundsätzlich keine land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit (s. die bei Jakom/*Baldauf*, aaO, § 21 Rz 80, angeführte Judikatur); sie kann uU. aber – wirtschaftliche Unterordnung unter den Hauptbetrieb vorausgesetzt - als Nebentätigkeit bzw. Nebenerwerb im oben beschriebenen Sinne (Erbringung von Dienstleistungen) anzusehen sein (s. dazu zB *Trauner/Wakounig*, Praxis-HB der Land- und Forstwirtschaft², 274).

Wird bei Verwertung fremder Abfälle die für Nebenbetriebe und Nebentätigkeiten geltende Freigrenze von € 24.200 pro Jahr überschritten, so führen die daraus resultierenden Einkünfte im Regelfall zu Einkünften aus Gewerbebetrieb (*Bruckner* in SWK 30/2009, S 881).

Angesichts der dargestellten Rechtslage kommt es im Berufungsfall entscheidend auf die Höhe der aus der Kompostierung erzielten Erlöse an. Diese beliefen sich im Streitjahr unstrittig auf rund € 45.300,-- und liegen damit weit über dem oa. Grenzbetrag von € 24.200,--. Damit ist eine wirtschaftliche Unterordnung der Nebentätigkeit im vorliegenden Fall zweifelsohne nicht (mehr) gegeben. Setzt man die Kompostierungsumsätze von € 45.300,-- in Relation zu den an Hand des Einheitswertes geschätzten Umsätzen des land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetriebes (150% des Einheitswertes von € 20.000,--, geschätzte Umsätze sohin € 30.000,--), so ergibt sich, dass die Umsätze aus der Kompostierung weitaus überwiegen. Ein Nachweis, dass die Umsätze des Hauptbetriebes allenfalls höher wären (und die Umsätze aus der Nebentätigkeit bei Weitem übersteigen würden) oder dass trotz Überschreitens dieser Umsatzgrenze eine wirtschaftliche Unterordnung der Nebentätigkeit gegeben wäre, wurde von Seiten des Bw. nicht erbracht.

Der Bw. stützt sich primär darauf, dass er den aus der Kompostierung erzeugten Dünger ausschließlich auf seinen eigenen Feldern aufbringen würde. Wie das Finanzamt bereits zutreffend aufgezeigt hat, ist dieser Umstand – im Falle des Überschreitens der Grenze von € 24.200,-- - nicht geeignet, das Vorliegen einer wirtschaftlichen Unterordnung zu indizieren. Dazu kommt, dass der Bw. seinen eigenen Aufzeichnungen zufolge im Streitjahr rund 750 m³ Kompost erzeugt, davon auf seinen Feldern jedoch lediglich 665 m³ aufgebracht hat. Das Finanzamt hat in seiner dem Vorlagebericht beigefügten Stellungnahme bereits auf diese Diskrepanz hingewiesen und diese als Indiz dafür gewertet, dass ein Teil des Düngers offenbar sehr wohl auch an Dritte weitergegeben werde. Seitens des Bw. wurde dieser Annahme der Abgabenbehörde erster Instanz (im Vorlageantrag) nichts entgegen gehalten.

Wenn in der Berufung zudem (unter Verweis auf die keine allgemein verbindliche Rechtsvorschrift darstellenden EStR) § 2 Abs. 4 Z 4 der GewO ins Treffen geführt wird, wonach – für gewerberechtliche (!) Zwecke - im Kompostieren fremder Abfälle mit den in der Land- und Forstwirtschaft üblichen Methoden eine nicht schädliche Nebentätigkeit zu erblicken sei, so sei nochmals darauf hingewiesen, dass es demgegenüber jedoch für die steuerliche (!) Beurteilung – wie schon mehrfach ausgeführt – eben (ua.) maßgeblich auf die Höhe der aus der Nebentätigkeit resultierenden Umsätze bzw. deren Verhältnis zu den Umsätzen des Hauptbetriebes ankommt.

Letztlich sei darauf verwiesen, dass der Bw. in seiner Eingabe vom 29. April 2009 (Übermittlung des Fragebogens *Verf 24* sowie diverser Unterlagen an das Finanzamt) selbst angab, *neben* (!) dem pauschalierten land- und forstwirtschaftlichen Betrieb einen „*regelbesteuerten Kompostierungsbetrieb*“ zu führen, und der land- und forstwirtschaftliche Betrieb als gesondert geführter Betrieb iSd. § 22 Abs. 5 UStG anzusehen sei. Daher hat er mit der

genannten Eingabe die Erteilung einer UID-Nummer beantragt. Der Bw. hat sohin seine Nebentätigkeit offenbar selbst als einen vom land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb weitgehend losgelösten, eigenständigen Betrieb qualifiziert.

Aus den dargelegten Gründen war vom Vorliegen eines (eigenen) Gewerbebetriebes auszugehen und waren die daraus erzielten Umsätze und Gewinne sowohl umsatzsteuerlich als auch ertragsteuerlich außerhalb der Besteuerung nach Durchschnittssätzen zu erfassen.

Hinsichtlich der Berechnung der festgesetzten Umsatzsteuer wird auf die aus der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes ersichtliche Berechnung verwiesen.

Graz, am 30. März 2012