

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden, Mag. Dieter Fröhlich und die weiteren Senatsmitglieder Mag. Christian Seywald, Ing. Mag. Dr. Martin Jilch und Johannes Steiner in der Beschwerdesache, Bf1 und Bf2, O1 wohnhaft, vertreten durch Schebesta Helmut Wirtschaftstreuhand und Steuerberatung GmbH & CoKG, 3100 St. Pölten, Schreinergasse 6, betreffend die Berufung vom 22.08.2011 (nunmehr Bescheidbeschwerde) gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2006 und betreffend Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 2006 und 2007, sowie gegen die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2006, 2007 und 2008 und gegen die Bescheide über die Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 2006, 2007, 2008 und 2009, vom 21.07.2011 und (F-Bescheid 2009) vom 22.07.2011, des Finanzamtes Lilienfeld St. Pölten, StNr. X1

zu Recht erkannt:

I.

Die Beschwerde gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer das Jahr 2006 und betreffend Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 2006 und 2007 wird als unbegründet abgewiesen.

II.

Der Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2006, 2007 und 2008 wird keine Folge gegeben und die angefochtenen Bescheide abgeändert.

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

III.

Der Beschwerde gegen die Bescheide über die Feststellung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft gemäß § 188 BAO für die Jahre 2006, 2007 und 2008 wird keine Folge gegeben und die angefochtenen Bescheide abgeändert.

Die Feststellung der Höhe der gemeinschaftlichen Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft in den Jahren 2006, 2007 und 2008 und der Namen der Beteiligten sowie die Höhe ihrer Anteile an den Einkünften sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Die Beschwerde gegen den Bescheid über die Feststellung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft gemäß § 188 BAO für das Jahr 2009 wird als unbegründet abgewiesen.

Gemäß § 101 Abs. 3 BAO sind schriftliche Ausfertigungen, die in einem Feststellungsverfahren an eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit gerichtet sind (§ 191 Abs. 1 lit. a und c BAO), einer nach § 81 BAO vertretungsbefugten Person zuzustellen. Mit der Zustellung einer einzigen Ausfertigung an diese Person gilt die Zustellung an alle Mitglieder der Personenvereinigung oder Personengemeinschaft als vollzogen.

IV.

Gegen dieses Erkenntnis ist gemäß Art 133 Abs. 4 B VG i.V.m. § 25a VwGG eine Revision nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Sachverhalt und Verfahrensgang:

Die Ehegatten Bf.2 und Bf-1 (im Folgenden kurz Bf. genannt) betrieben seit 1985 in der Rechtsform einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts zu gleichen Teilen eine Landwirtschaft mit Ackerbau und Viehwirtschaft. Die landwirtschaftliche Gesellschaft bürgerlichen Rechts (L-GbR) ermittelte den Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich gemäß § 4 Abs. 1 EStG und hat mit Antrag vom 23.11.1990 für die Besteuerung der Umsätze gemäß § 22 Abs. 6 UStG zur Regelbesteuerung optiert.

Im Jahr 1999 errichteten die Bf. am Betriebsstandort die B-GmbH (in der Folge B-GmbH), in welche die Schweinemast mit rund 3000 Stellplätzen verlagert wurde. Hauptgesellschafter war mit 75% Anteile Bf-1. Seine Gattin übte die Funktion der Geschäftsführerin aus und hielt die restlichen 25% der Anteile. Ab Mitte 2006 wurde von der B-GmbH als weiterer Geschäftszweig eine Biogasanlage betrieben, die nach eigenen Angaben ab 2007 eine Kapazität von 750 kw hatte.

Zwischen den beiden verbundenen Unternehmen bestanden intensive wechselseitige Geschäftsbeziehungen und Leistungsverrechnungen. Wesentliche Aufgabe des landwirtschaftlichen Betriebes war es, der GmbH die für die Schweinemast und die Biogasanlage benötigten Ernteprodukte zu liefern. Die Schweinställe befanden sich im Betriebsvermögen der L-GbR und wurden an die B-GmbH vermietet. Die in der B-GmbH anfallende Gülle wurde wiederum von der L-GbR zur Düngung ihrer Anbauflächen abgenommen. Die L-GbR verfügte über kein eigenes Personal. Sämtliche Arbeitsleistungen wurden zugekauft. Die Bearbeitung der Felder wurde von Landwirten oder Betrieben aus der Umgebung als Subunternehmer durchgeführt. Für weitere Arbeiten wurden von der B-GmbH Jahresrechnungen über Traktorstunden mit und ohne Fahrer sowie über Gülletransport- und Ausbringungsleistungen an die Bf. ausgestellt.

Mit Prüfungsauftrag vom Oktober 2010 wurde bei der landwirtschaftlichen Personengesellschaft für die Jahre 2006 bis 2008 eine Außenprüfung betreffend die Umsatzsteuer und Gewinnfeststellung gemäß § 188 BAO durchgeführt und nach umfangreichen Ermittlungen mit Bericht vom 20.07.2011 abgeschlossen. Auf den, beiden Parteien bekannten, BP-Bericht vom 20.07.2011, ABNr. 122080/10, wird verwiesen.

Aus den Dokumenten des BP-Arbeitsbogens und den **Ergebnissen der abgabenbehördlichen Prüfung** geht folgender Sachverhalt hervor:

Die Buchhaltung der Bf. entspräche nicht den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung und weise in formeller und materieller Hinsicht gravierende Mängel auf (Tz. 6 BP-Bericht).

1. Nichterfasste Verkaufserlöse und unrichtige Erntelagerbestände

Von den Bf. als Pflanzenerzeuger und der B-GmbH als Anlagenbetreiber wurden für den Erhalt der Energiepflanzenförderung für jedes Erzeugnis die von der AMA mittels Formblätter vorgegebenen Aufzeichnungen geführt und damit eine geschlossene Nachweiskette vom Anbau bis zur Endverarbeitung dieser Pflanzenprodukte geschaffen. Für die Jahre 2005 bis 2009 hat der Prüfer die gesamten von den Bf. und der B-GmbH eingereichten Anbauvereinbarungen, Anlieferungsmeldungen und Endverarbeitungsmitteilungen bei der AMA abverlangt und ausgewertet.

In diesen Dokumenten wurde mit Unterschrift des Pflanzenerzeugers (der Bf.) und des Anlagenbetreibers (B-GmbH) bestätigt, auf welchen Vertragsflächen, welche Pflanzen im jeweiligen Erntejahr angebaut werden (Anbauvereinbarungen), weiters welche Erntemenge (in m³ oder to.) von welchen Flächen bezogen und zu welchem Lieferdatum diese Erzeugnisse der B-GmbH angeliefert wurden (Anlieferungsmeldungen) und letztlich wann die angelieferten Produkte unter genauer Mengenangabe in der Bio-Gasanlage endverarbeitet worden sind (Endverarbeitungsmitteilung). Diese Unterlagen wurden von der AMA auf ihre Richtigkeit überprüft und erst danach wurde die hinterlegte Sicherheitsleistung zurückgestellt.

Die in der Buchhaltung der Bf. erfassten Ernteerträge, einerseits die Erlöse aus den Verkäufen und andererseits die auf Grund der Inventuren festgestellten Erntelagerbestände, stünden in einem gravierenden Widerspruch zu den in den AMA-Belegen erklärten Liefermengen.

Im Jahr 2005 seien laut Buchführung der Bf. keine Verkäufe an die B-GmbH erfolgt. Die von der BP bei der AMA ausgehobenen Unterlagen (insb. Liefermeldungen und die damit übereinstimmenden Verarbeitungsanzeigen) würden aber beweisen, dass die Bf. im Jahr 2005 Ernteerzeugnisse dieses Jahres von insgesamt 4.130 m³ an die B-GmbH geliefert haben.

Ebenso hätten die Bf. in ihrer Buchhaltung und im Jahresabschluss 2006 erklärt, aus bewirtschafteten Eigen- und Pachtgründen von 143 ha und weiteren zur teilweisen Nutzung zur Verfügung gestellten Flächen von 78 ha (gesamt 222 ha) insgesamt

lediglich eine Ernte von 120 Rundballen Futterstroh und 100 RB Futterheu erzielt zu haben (Ausgangsrechnung vom 5.9.2006, LW 002/06). Demgemäß seien auch keine Ernteerzeugnisse 2006 an die B-GmbH verkauft und geliefert worden. Nach den unter Wahrheitspflicht erfolgten AMA-Liefermeldungen hätten die Bf. der B-GmbH im Jahr 2006 jedoch Erzeugnissen der Ernte 2006 von insgesamt 3205 m³ zu einem genau bezeichneten Datum geliefert. Diese Ernteverkäufe 2006 würden auch durch die mit den Anlieferungsmeldungen übereinstimmenden Anbauverträge und den Endverarbeitungsnachweisen der Ernteerzeugnisse 2006 bestätigt.

Im Jahr 2007 sei auf der gleichen Nutzfläche dann ein Ernteertrag von rund 8000 m³ Silage erzielt worden und mit einem Wert von € 232.000 (€ 29/m³) als Lagerbestand bilanziert worden. In Widerspruch zu den AMA-Meldungen sei auch im Jahr 2007 kein Verkauf der Ernte 2007 an die B-GmbH erfolgt. Laut den AMA-Nachweisen hätten die Bf. jedoch Ernteerzeugnisse 2007 von 4.640m³ an die B-GmbH im Jahr 2007 geliefert und somit verkauft. Die Endverarbeitungsmeldung der B-GmbH stimme hinsichtlich der Erntemengen und des Lieferdatums der Ernte 2007 mit den Liefermeldungen überein.

Der gleiche Widerspruch zwischen den in der Buchhaltung erfassten Ernteerlösen und den durch die AMA-Unterlagen nachgewiesenen tatsächlichen Lieferungen der Bf. an die B-GmbH habe auch im Jahr 2008 bestanden. In den AMA-Liefermeldungen und den dazu korrespondierenden Endverarbeitungsnachweisen werde die Lieferung von 8.644 m

³ Mischsilagen aus der Erne 2008 im Jahr 2008 belegt. In der Inventur 2008 sei von den Bf. die eingelagerte Mischsilage pro Kubikmeter mit einem Wert von € 29/m³ erfasst worden. Die Bf. hätten nach den Ausgangsrechnungen 2008 5973 Tonnen Mischsilage um € 21,51/to zum Gesamtpreis von € 128.479 an die B-GmbH verkauft. Ausgehend von diesen Rechnungen und den Inventuren der Bf., sei 2008 die Mischsilage in Kubikmeter bewertet um 25,83% teurer als in Tonnen gewesen. Daraus ergebe sich, dass – wert- und mengenmäßig – 5973 Tonnen Mischsilage einer Erntemenge nach der Kubatur von 4430 m³ entsprechen. Die Silagemenge von 4430 m³ habe nämlich nach der Bewertung der Bf. den gleichen Warenwert wie die mit AR 2008 verkauften 5973 Tonnen Silage um € 21,51/to (Gesamtpreis € 128.470). Da durch die AMA-Belege eine Liefermenge der Ernte 2008 an die B-GmbH von 8644 m³ nachgewiesen sei, würden auch 2008 im Umfang der sich daraus klar erweisenden Differenz nicht fakturierte Ernteerlöse vorliegen.

Die auf Schätzung basierende Erlösermittlung der BP wurde um einen Sicherheitszuschlag von pauschal € 3000 pro Kalenderjahr ergänzt.

Auch die Lagerbestände der Ernteerzeugnisse seien in den Inventuren zum Teil offenkundig nicht richtig erfasst worden. Beispielsweise sei laut den Anbaunachweisen 2005 kein Roggen angebaut, aber in der Inventur 2005 ein Lagerbestand von 2520 to Roggen erfasst worden. Außerdem seien laut der Inventur 2005 keine Sonnenblumen im Lagerbestand gewesen und auch nicht verkauft worden, aber lt. AMA-Meldungen seien Sonnenblumen angebaut und 1030 m³ an die B-GmbH geliefert worden. Lt. Inventur

2005 seien nur 1.700 to Grassilage im Lagerbestand, mit der AR vom 5.9.2006 – unter Ausbuchung des Lagerbestandes 2005 – aber 1800 to Grassilage verkauft worden.

Der in der Inventur 2005 erfasste Lagerbestand von 12400 to Maissilage liege weit über den repräsentativen Ertrag und sei bei der zur Verfügung gestandenen Anbaufläche gar nicht erzielbar gewesen. Allerdings habe der Bf., der seinen Lagerbestand mit dem Teilwert in der Inventur und Bilanz ansetzte, mit € 10 für die Tonne Maissilage 2005 einen unter dem Durchschnittspreis liegenden von Wert (€ 19) herangezogen.

Auf Grund der Einwände der BP über die Richtigkeit der Inventurangaben haben die Bf. im Zuge der Außenprüfung eine geänderte Inventuraufschreibung 2006 vorgelegt, ohne die Grundlagen für diese geänderten Angaben darzulegen. Dieser nachträglichen Behauptung der Bf., dass zum 31.12.2006 Silagen (Gras, Sonnenblumen, Klee, Hafer und Mais) von insgesamt 1395 to zum Wert von € 29 pro Tonne (gesamt € 40.484) vorhanden gewesen seien, fehle jede nachvollziehbare Begründung und sei gleichsam „aus der Luft gegriffen“ worden. Glaubwürdig sei diese Jahre später vorgenommene Inventuränderung nicht, sie bestätig aber, dass auch die Bf. einräumen, dass bei der Inventur 2006 der Lagerbestand nicht richtig erfasst worden ist.

Auf Grund dieser sachlichen Unrichtigkeiten der Aufzeichnungen und Bücher seien die Lagerbestände und Verkaufserlöse durch Schätzung gemäß § 184 BAO zu ermitteln gewesen (im Einzelnen siehe dazu insb. Tz. 1 und 2 des BP-Berichtes vom 20.07.2011).

2. Fremdunübliche Leistungsverrechnungen der B-GmbH an die Bf.

Die Bf. haben Eigengrund und Pachtgrund bewirtschaftet. Diese Nutzfläche habe 2006: 143 ha, 2007: 165 ha, sowie 2008 und 2009: 193 ha betragen. Außerdem seien der L-GbR als Werklohn für die Ausbringung von Gülle der B-GmbH weitere Flächen von Landwirten der Umgebung überlassen worden. Diese im Zusammenhang mit der Gülleausbringung zur Mitbewirtschaftung überlassenen Nutzflächen hätten 2006: 79 ha, 2007: 56 ha sowie 2008 und 2009: 36 ha betragen. Der L-GbR sei daher im Prüfungszeitraum für den Anbau von Erzeugnissen ziemlich konstant eine Gesamtnutzfläche zwischen 220 und 230 ha zur Verfügung gestanden, lediglich das Verhältnis von Eigen- und Pachtflächen und bloß zur Mitbewirtschaftung bereitgestellten Flächen habe sich in diesem Zeitraum verändert.

Die L-GbR habe kein eigenes Personal beschäftigt. Da der Ehegatte der Bf. am Betriebsstandort seit vielen Jahren eine etablierte Tierarztpraxis betreibe, seien relevante Eigenleistungen im landwirtschaftlichen Betrieb auch kaum möglich gewesen. Die Wiesen- und Ackerbewirtschaftung sei im Wesentlichen durch Fremdleistungen von landwirtschaftlichen Firmen und Landwirten der Umgebung erfolgt. Zudem habe eine Leistungsverrechnung der B-GmbH für von ihr erbrachte Leistungen an den landwirtschaftlichen Betrieb der Bf. stattgefunden. Die Abrechnung sei 2006 und 2007 in zwei inhaltlich getrennten Rechnungen erfolgt: eine zur Verrechnung der Düngekosten und eine zur Verrechnung der Produktionskosten. Bei der Düngerechnung sei ein Jahresentgelt für Transport und Ausbringung einer Gesamtmenge Gülle und bei der

Produktionskostenverrechnung seien Traktormannstunden eines Jahres verrechnet worden.

Im Gegensatz zu den Abrechnungen der Fremdfirmen wären nach Auffassung der BP die Leistungsverrechnungen der B-GmbH uneinheitlich und widersprüchlich sowie inhaltlich nicht nachvollziehbar und nicht plausibel gewesen. Grundaufzeichnungen zu den erst am Jahresende oder im Folgejahr ausgestellten Pauschalrechnungen der B-GmbH seien nicht vorhanden gewesen. Die Rechnungen hätten keine hinreichende Leistungsbeschreibung enthalten.

In der Ausgangsrechnung 2006a17 vom 31.12.2006 ist für Transport zum Feld und Ausbringung von 6300 m³ Gülle auf 285 ha Nutzfläche € 21 pro m³, somit insgesamt € 132.300 verrechnet worden. In der AR 2006a16 vom 31.12.2006 hat die B-GmbH für 976 Arbeitsstunden mit dem Traktor der L-GbR € 55 pro Stunde, somit insgesamt € 53.680 verrechnet.

Für das Jahr 2007 sind mit AR 2008a/003 vom 1.3.2008 9000 Arbeitsstunden mit den beiden Traktoren der L-GbR um € 50 pro Stunde zum Gesamtpreis von € 45.000 verrechnet worden. Mit Rechnungskorrektur vom 27.5.2008 wurde die Leistungsmenge auf 900 Arbeitsstunden zu € 50 berichtigt. Mit AR vom 1.3.2008 (2008a/002) ist für Transport und Ausbringung von 7000 m³ Gülle je € 50 pro m³ zum Gesamtentgelt von € 35.000 verrechnet worden. In der Rechnungskorrektur vom 27.5.2008 ist diese Rechnung auf ein Entgelt von € 5 pro m³ berichtigt worden. Auf der AR 2008a/002 ist schließlich handschriftlich – ohne einen weiteren Korrekturvermerk bei der Mengenangabe „7000 m³“ die letzte Null durchgestrichen worden und demnach wären der Transport und die Ausbringung von 700 m³ Gülle um € 50 pro m³ verrechnet worden.

Im Jahr 2008 ist von der B-GmbH am 31.12.2008 nur mehr eine Gesamtrechnung über netto € 156.000 an die L-GbR ausgestellt worden. Die Rechnung ist für den Leistungszeitraum Jänner bis Dezember 2008 erfolgt und hat folgende Leistungen angeführt: 2700 Traktorstunden incl. Diesel und Mann um € 40 pro Stunde, weitere 2000 Stunden für einen Traktorfahrer um € 12 pro Mannstunde sowie 2400 Stunden für LKW-Anhänger, 3-Achs-Güllefässer und Abschiebewagen um € 10 je Stunde.

Im Prüfungszeitraum sind von den Bf. folgende Fremdleistungen bilanziert (in Euro) worden:

Fremdleistungen	2006	2007	2008
Fremdfirmen:	20.739,91	32.463,61	25.327,55
Verbundene B-GmbH:			
a. Gülle-Transport u. Ausbringung	132.300,00	35.000,00	

b. Traktormannstunden	53.680,00	45.000,00	
c. Gesamtrechnung (a+b)	185.980,00	80.000,00	156.000,00
Gesamtbetrag a+b			156.000,00

Die B-GmbH hat mit Landwirten Gülle-Abnahmeverträge abgeschlossen. Soweit diese Vertragsbeziehungen nicht in einem betrieblichen Veranlassungszusammenhang mit der Landwirtschaft der Bf. stünden, könnten nach Ansicht der BP die Ausgaben der B-GmbH für den Transport und die Ausbringung von Gülle nicht der L-GbR verrechnet werden. Dies sei aber in der AR 2006a17 vom 31.12.2006 geschehen, in welcher die Gülleausbringung auf 285 ha verrechnet werde, obwohl der L-GbR – nach der von den Bf. vorgelegten Flächenaufstellung - nur eine Nutzfläche von maximal 222 ha zur Verfügung gestanden sei.

2006 und 2007 seien jeweils Traktormannstunden (2006: € 55/h, 2007: € 50/h) verrechnet worden, obwohl im Betriebsvermögen der Landwirtschaft ein Traktor und ab 2007 zwei Traktoren vorhanden gewesen seien. Plausibel sei daher lediglich die Verrechnung von Mannstunden (wie teilweise in der AR 2008 mit € 12/h erfolgt sei).

Es würden detaillierte Leistungsbeschreibungen und Grundaufzeichnungen, wann auf welchen Flächen, welche Arbeiten mit dem Traktor verrichtet worden seien und ebenso die Grundaufzeichnungen auf welchen Flächen, wann, welche Mengen an Gülle ausgebracht worden sei, bzw. welchen Landwirten, welche Göllemenge, wann angeliefert worden sei, fehlen. Die Bf. seien im ÖPUL und hätten daher für die Förderung genaue Düngeraufzeichnungen führen müssen. Diese Unterlagen seien auch Grundaufzeichnungen für die Steuererhebung und seien dem Prüfer trotz Verlangen nicht vorgelegt worden.

Der handschriftliche Korrekturvermerk auf der AR 2008a/002 sei nicht relevant, weil nicht feststehe, wer diesen Korrekturvermerk angebracht habe (u.U. gar nicht vom Rechnungsaussteller erfolgt). In dieser Ausgangsrechnung seien daher der Transport und die Ausbringung von 7000 m³ Gülle um € 5 pro m³ verrechnet worden. In Widerspruch dazu stehe, dass 2006 für die gleiche Leistung (Transport und Ausbringung von Gülle) € 21 pro m³ Gülle verrechnet wurden. Bereits die 6300 m³ Gülle lt. AR 2006 sei lt. Rechnungsangabe auf 285 ha Nutzfläche verteilt worden, wovon aber maximal 222 ha dem Betrieb der Bf. zurechenbar seien. Ebenso fehle daher im Jahr 2008 bei der verrechneten Ausbringung von 7000 m³ Gülle zu einem nicht unerheblichen Teil jedenfalls ein betrieblicher Veranlassungszusammenhang.

Auf Grund der Identität der Gesellschafter der L-GbR und der B-GmbH liege eine Leistungsverrechnung zwischen verbundenen Unternehmen vor, welche für die steuerrechtliche Anerkennung den für nahe Angehörigen geltenden Kriterien entsprechen müsse. Die gegenständliche Leistungsverrechnung sei jedoch nicht fremdüblich und entspräche weder bei der Einkommensteuer noch bei der Umsatzsteuer den gesetzlichen

Anforderungen. Von der BP sei daher der fremdübliche Aufwand im Wege der Schätzung zu ermitteln gewesen.

Auf Grundlage der Erfahrungswerte würden die Düngekosten mit 110 bis 120 Euro je Hektar geschätzt und somit für die Eigen- und Pachtflächen 2006 € 15.400 und 2007 € 18.975 als Betriebsausgaben anerkannt. Dem fremdunüblichen und ohne hinreichende Leistungsbeschreibung verrechneten Mehrbetrag der verrechneten Düngekosten werde die Betriebsausgabeneigenschaft und der Vorsteuerabzug versagt.

Die pauschal verrechneten Produktionskosten in den Jahren 2006 und 2007 würden sich insgesamt noch in einem fremdüblichen Rahmen bewegen und seien deshalb nicht gekürzt worden.

Auf Grund der geänderten Abrechnungsweise der B-GmbH im Jahr 2008 wurde von der BP eine Verprobung der pauschal und undifferenziert verrechneten Dünge- und Produktionskosten nach auf Erfahrungswerten beruhenden Hektarsätzen (Düngekosten € 120/ha u. Produktionskosten € 1.080/ha) vorgenommen. Demnach seien bei der Nutzfläche der Bf. von 191 ha ein Produktions- und Düngeaufwand von insgesamt € 229.200 fremdüblich. Von den Bf. seien aber 2008 – einschließlich der Leistungsverrechnung der B-GmbH von € 156.000 – ein Produktions- und Düngeaufwand von € 299.836 erklärt worden. Die fremdunübliche Pauschalrechnung 2008 der B-GmbH sei daher um den überhöhten Differenzbetrag von € 70.636 zu kürzen. Dieser Schätzungsansatz werde durch einen inneren Betriebsvergleich bestätigt.

Im Einzelnen wird auf die bekannten Ausführungen in Tz. 3 des BP-Berichtes verwiesen.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Außenprüfung. Die Abgabenbehörde nahm **mit Bescheide vom 21.07.2011** die Abgabenverfahren betreffend Feststellung der Einkünfte für die Jahre 2006 und 2007 sowie Umsatzsteuer 2006 auf Grund der im BP-Bericht dargestellten neu hervorgekommenen Tatsachen wieder auf (BP-Bericht, Seite 12) und erließ gleichzeitig geänderte Feststellungsbescheide gemäß § 188 BAO für die Jahre 2006 und 2007 sowie den geänderten Umsatzsteuerbescheid 2006. Zudem wurden als Erstbescheide, abweichend von den Abgabenerklärungen, die Bescheide über die Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 2008 und 2009 und die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2007 und 2008 vom 21.07.2011 erlassen.

Zusammenfassend ergab sich folgende Änderungen der Bemessungsgrundlage, bzw. Steuern (in EURO):

	2006	2007	2008
USt lt. Erkl.	56.384,96	16.642,47	52.998,49
VSt lt. Erkl.	-53.325,01	-37.890,90	-80.256,27

USt-Zahllast lt. Erkl	3.059,95	-21.248,43	-27.257,77
USt lt. BP/FA	38.834,96	41.881,47	55.635,58
VSt lt. BP/FA	-29.945,01	-32.486,10	-66.129,07
USt-Zahllast lt. FA-Besch. v. 21.7.11	8.889,95	9.395,37	-10.493,49
EaL+F lt. Erkl.	26.983,49	5.181,24	-251.759,64
EaL+F lt BP/FA	-20.776,51	70.896,44	-108.482,87

Die Bf. erhoben durch ihren steuerlichen Vertreter (StV) gegen diese Abgabenbescheide mit Schriftsatz vom 22.08.2011 **frist- und formgerecht Berufung**, welche nunmehr als Bescheidbeschwerde vom Bundesfinanzgericht (BFG) zu behandeln ist. Zur Begründung wurde ausgeführt, dass die angefochtenen Bescheide an einem Begründungsmangel leiden würden, weil die Verweise auf den BP-Bericht nicht ausreichend seien. Die Feststellungen der Betriebsprüfung seien zudem unter Verletzung des Parteiengehörs erfolgt.

Die Aufzeichnungen und Unterlagen der AMA als Grundaufzeichnungen für die Besteuerung, insbesondere für die Feststellung der Inventurbestände und Erlöse heranzuziehen, sei in grundsätzlicher Betrachtung falsch und widerspreche den Grundsätzen einer ordnungsgemäßen Prüfung. Die Aufschreibungen und Unterlagen der AMA würden sich ausschließlich mit der Ermittlung der Produktion von Energiepflanzen beschäftigen, da diese von der AMA gefördert werden. Der Landwirt habe auf seinen Flächen aber auch Zwischenfrüchte produziert, die nach der Ernte der Hauptfrüchte – das sind die geförderten Energiepflanzen – zur Bodenabdeckung angebaut und geerntet worden seien und selbstverständlich zu Inventurwerten und Erlösen geführt hätten. In den AMA-Aufzeichnungen würden diese Erzeugnisse aber keinen Niederschlag gefunden haben. Bei einer derartigen Ist-Situation aus den AMA-Unterlagen Erlöse, Kosten und Inventuren ableiten zu wollen, sei tatsachenwidrig und geradezu unmöglich. Es sei von den Bf. eindeutig dargelegt worden, dass die B-GmbH keine Siloanlage zur Lagerung von Energiepflanzen besitze, sondern dies Aufgabe vom landwirtschaftlichen Betrieb der Bf. übernommen worden sei. Die Meldung des Aufkäufers sei daher nur so zu verstehen, dass sich die B-GmbH für die Zukunft verpflichtet habe, die Ernte zu übernehmen, aber niemals im Zeitpunkt der AMA-Liefermeldung.

Da die Biogasanlage im Juni 2006 in Betrieb gegangen sei, habe sie selbstverständlich rechtzeitig Energiepflanzen geordert und ab diesem Zeitpunkt auch verarbeitet. Nachdem die Ernte 2005 und Ernte 2006 laut den AMA-Unterlagen nur die AMA betreffenden Energiepflanzen beinhaltet, aber keine Zwischenfrüchte, seien sämtliche Feststellungen der BP mangelhaft und falsch. Der Roggen, den der Prüfer bei der Inventur 2005 bemängelt habe, sei eine Zwischenfrucht und könne mit den von ihm verwendeten

Grundaufzeichnungen daher nicht ermittelt werden. Die Feststellungen der BP seien daher nicht geeignet, den Erntelagerbestand der Bf., anders als in den Inventuren ausgewiesen, zu beurteilen.

Insbesondere die Eröffnungsbilanzberichtigung zum 1.1.2006 zur Verminderung des Erntelagerbestandes (Bilanzposten: Fertige u. unfertige Erzeugnisse) von € 224.000 auf € 78.470 und die Erlösverminderung zum 31.12.2006 um € 178.500, betreffend die Ausgangsrechnung vom 5.9.2006 über den Verkauf von im Lagerbestand befindlichen Ernteerzeugnissen 2005, sei auf Grund der mangelhaften Feststellungen der BP vollkommen unerklärlich.

Wie schon erwähnt, wurde die Biogasanlage im Juni 2006 in Betrieb genommen und habe dafür Energiepflanzen benötigt. Das Rechnungsdatum 5.9.2006 sei vor der Einbringung der Ernte 2006 gelegen, sodass es sich bei den verkauften Erzeugnissen eindeutig um die Ernte 2005 gehandelt haben müsse. Diese Tatsache werde vom Prüfer negiert und keine überzeugende Begründung für eine Minderung des Erntelagerstandes zum 1.1.2006 und der Erlöse zum 31.12.2006 geliefert.

Ebenso müsse bei den, vom Prüfer zur Untermauerung seiner Schätzung herangezogenen, Bodenklimazahlen ein Irrtum vorliegen, wenn er bei unterschiedlichen Bodenklimazahlen von einer durchschnittlichen Ernte ausgehe. Beispielsweise könnten mit den 14,58 ha großen G.-Wiesen gerade 8 Großviecheinheiten versorgt werden. Die Ernte habe weniger als 2000kg Trockenmasse/ha betragen. Bei diesen Flächen von durchschnittlichen Erntemengen auszugehen, sei tatsachenwidrig. Zum Beweis, dass die G.-wiesen nicht doppelt ausgewiesen worden seien – als Eigen- und Pachtfläche im AMA-Antrag und als bloß mitbewirtschaftete Fläche - werde der 11-seitige Flächenbogen 2006 des landwirtschaftlichen Betriebs der Bf. (L-GbR) angeschlossen.

In der Schätzung des Prüfers seien die m^3 -Preise mit den von der Landwirtschaftskammer für Maissilage bekanntgegebenen Werten in folgender Höhe angesetzt worden: 2005: € 19, 2006: € 22, 2007: € 34, 2008: € 25. Diese Beträge habe der Prüfer für seine unrichtig ermittelten Inventurmengen verwendet. Nachweislich könne der Trockenmassegehalte in den Silagen von 18% bis 58% variieren. Es sei daher nicht möglich, ohne der Zusatzinformation des Trockengehaltes eine absolute Preisfestsetzung, wie dies in der Außenprüfung geschehen ist, durchzuführen. Dies stelle einen schweren Tatsachenfehler dar.

Aus diesem Grunde werde auch dem vom Prüfer herangezogenen pauschalen Sicherheitszuschlag als nicht zulässig widersprochen. Es sei nicht nachvollziehbar, weshalb ein landwirtschaftlicher Betrieb auf Grund behaupteter falscher Verarbeitungsmengen in der Biogasanlage, die im Eigentum der B-GmbH steht, einen Sicherheitszuschlag bekommen soll.

Zur Feststellung in Tz. 3 des Berichtes „Fremdleistungen“ werde Folgendes eingewendet:

Die vom Prüfer angesprochenen Abnahmeverträge von Gülle zwischen Landwirten und der B-GmbH enthalte nur die Vereinbarung, dass ein bestimmte Menge Gülle ab Lager zur Verfügung gestellt werde. Lieferscheine über die Anlieferung würden als Nachweise dienen. In diesen Abnahmevereinbarungen ist aber keine Gegenleistung an die B-GmbH – wie dies der Prüfer vermeint – enthalten. Die Annahme der BP, dass die Geschäfte über Zwischenfrüchte, Geschäftsfälle wären, die der B-GmbH zuzurechnen seien, sei nicht begründet. Tatsache sei, dass die Gülle ab Lager in der vereinbaren Menge den Abnehmern zur Verfügung gestellt werde. Mehr sei aus den Abnahmeverträgen nicht herauszulesen. Aus den zusätzlichen Werkverträgen, welche die Bf. mit Landwirten über die Ausbringung von Gülle auf ihre Anbauflächen abschlossen haben, ergebe sich, dass der L-GbR zwar einerseits die Kosten für die Ausbringung entstanden sind, sie aber andererseits auch von den Erträgen aus diesen zusätzlichen Flächen profitiert habe. Nachdem der Prüfer, insbesondere hinsichtlich der bewirtschafteten Flächen von falschen Voraussetzungen ausgegangen sei, könnten seine Feststellungen zu den Produktions- und Düngekosten nicht zutreffend sein.

Bei den von der B-GmbH verrechneten Maschinenstunden müsse differenziert werden. Grundsätzlich verursache eine Traktorstunde auch eine Arbeitsstunde und müsse daher entsprechend teurer verrechnet werden. Davon ausgenommen seien jene Traktorstunden, in denen der Traktor als reine Maschine (z.B. als Pumpaggregat) verwendet worden ist. Da die Anhänger- und Sämaschinen von einem Traktor gezogen werden, erhöhen sie nicht die Gesamtarbeitsstunden. Auch hierin sei dem Prüfer ein Denkfehler unterlaufen.

Ausdrücklich akzeptiert werden die Feststellungen in Tz. 4 und 5 des BP-Berichtes. Sie betreffend die Pensionsrückstellung für einen nicht in der L-GbR beschäftigten Arbeitnehmer und die Vorsteuerkürzung für eine Rechnung der Fa. U.. Ansonsten werde die Änderung der angefochtenen Bescheide entsprechend den eingereichten Abgabenerklärungen beantragt. Es werde auch der Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Senat gestellt.

In der **Stellungnahme vom 5.09.2011 gab der Prüfer** zum Rechtsmittel sinngemäß folgende Äußerung ab:

Die Prüfung habe sich über ein halbes Jahr erstreckt, weil abverlangte Unterlagen gar nicht oder erst nach mehrmaliger Urgenz vorgelegt worden seien. Es haben zwei Vorbesprechungen und eine Schlussbesprechung stattgefunden, sodass von einer Verletzung des Parteiengehörs nicht die Rede sein könne.

In der Begründung der angefochtenen Abgabenbescheide sei auf den BP-Bericht vom 20.07.2011 verwiesen worden und dieser Bericht sei gemeinsam mit den Bescheiden den Bf. zugestellt worden. Eine Prüferbilanz als besondere Darstellungsform sei gesetzlich vorgesehen.

Die AMA-Unterlagen seien als Schätzungsgrundlage herangezogen worden, weil wesentliche Grundaufzeichnungen fehlten und die erklärten Inventurstände und Erlöse eindeutig nicht richtig sein konnten. In der gesamten Prüfung seien keine Unterlagen

über die Lieferung von Zwischenfrüchten vorgelegt worden. In den Inventuren und Ausgangsrechnungen der Bf. seien ebenfalls keine Zwischenfrüchte enthalten gewesen. Die Schätzung erfolgte deshalb nur auf Grundlage der ermittelten Energiepflanzen. Sollten - entsprechend den nunmehrigen Ausführungen in der Berufung – auch noch Zwischenfrüchte von den Bf. an die B-GmbH geliefert worden sein, müsste dies zu einer Erhöhung der angesetzten Erlöse führen. Der Lagerbestand laut Inventur 2008 sei vom Prüfer nicht erhöht sondern zu Gunsten der Bf. vermindert worden.

Die vom Prüfer herangezogenen Substratpreise seien ein notwendiger Bestandteil der Schätzung und würden sachgerecht auf den von der Landwirtschaftskammer bekanntgegebenen Werten basieren. Selbstverständlich handle es sich hierbei um Durchschnittspreise, wie auch die Bf. selbst in den Ausgangsrechnungen und Inventuren auf einheitliche Durchschnittspreise eines Jahres abgestellt hätten.

Zur Ermittlung der tatsächlichen Warenlieferungen an die B-GmbH seien vom Prüfer vor allem die Endverarbeitungsmeldungen herangezogen worden, weil eine von der B-GmbH verarbeitete Ware ihr schließlich auch geliefert worden sein musste. Die Mengen laut den Erntemeldungen seien als Inventurmengen angesetzt worden, da nach Angaben der Bf. sie die Lagerung der Ernte vorgenommen haben.

Die Inbetriebnahme der Biogasanlage sei nach einem aktenkundigen Beleg im September 2006 angezeigt worden. Welche Ausgangsprodukte die B-GmbH konkret verwendet habe, könne bei der Prüfung im Betrieb der Bf. daher nicht festgestellt werden und eine Prüfung der Unterlagen der Bf. nicht zum Gegenstand gewesen.

Dem Vorbringen, dass es sich bei den in der Inventur 2005 erfassten 2520 to Roggen um eine Zwischenfrucht gehandelt habe, müsse widersprochen werden, weil darin „Ganzpflanzensilage“ und nicht „Grünschnittroggen“ ausgewiesen sei. Im Übrigen sei es auf den im ÖPUL-Herbstantrag für Begrünungen ausgewiesenen 30 ha schlichtweg unmöglich 2520 to Grünschnittroggen zu erwirtschaften. Auf die übrigen Ungereimtheiten bei den Inventuren sei in der Berufung gar nicht eingegangen worden.

Auf Grund der Eröffnungsbilanzberichtigung des zu hohen Lagerbestandes zum 1.1.2006, sei es der BP konsequent erschienen, auch den Erlös aus dem Verkauf von 8500 to. Silage (um € 21/to) aus der Ernte 2005 mit Ausgangsrechnung vom 5.9.2006 dem Wirtschaftsjahr 2005 zuzuordnen und die Erlöse um die verrechneten € 178.500 sowie die darauf entfallende USt zu vermindern.

Anmerkung des BFG: *Mit dieser Ausgangsrechnung vom 5.9.2006 wurden von den Bf. an die B-GmbH verkauft: 1800 to Grassilage, 1800 to Ganzpflanzensilage Roggen, 4900 to Ganzpflanzensilage Mais und Sonnenblumen. In der Inventur 2005 wurden die to Grassilage mit € 25,88/je to, die Ganzpflanzensilage Roggen mit € 22,22/je to und die Maissilage mit € 10/je to bewertet und mit diesen Werten in der Schlussbilanz 2005 ausgewiesen. Diese verkaufte Erntemenge hatte daher einen bilanzierten Wert (Eröffnungsbilanz 2006: Fertige und unfertige Erzeugnisse) von insgesamt € 135.584. Im Jahresabschluss zum 31.12.2006 wurde unter Verletzung des Bilanzzusammenhangs*

für diesen Warenverkauf eine aufwandswirksame Bestandsminderung von € 219.000 erfasst. Von der BP wurden zwar die Erlöse und Umsätze um den Warenverkauf mit AR vom 5.9.2006 von € 178.500 vermindert, jedoch die dabei geltend gemachte Bestandsminderung von € 219.000 im Aufwand belassen.

Als Anlage zur Berufung wurde betreffend die Ausführungen zu den „G.-Wiesen“ eine Kopie der Flächenbögen 2006 der Bf. über insgesamt 11 Seiten zum Nachweis übermittelt, dass für diese Flächen nicht die Bf. im Jahr 2006 die Bewirtschafter gewesen seien. Vom Prüfer seien dazu die von der AMA geprüften Flächenbögen 2006 der Bf. ausgehoben und dabei festgestellt worden, dass diese berichtigt worden und dann insgesamt 17 Seiten umfasst hätten. Ab Seite 16, lfd. Nr. 56 würden in den berichtigten Flächenbögen 2006 die G.-Wiesen als Pacht- bzw. Nutzungsflächen der Bf. aufscheinen. Auch dieser Einwand der Bf. sei somit unzutreffend und exemplarisch für ihre vielen Falschangaben.

Zu den Berechnungen der BP über die Düngerausbringung sei festzuhalten, dass im Betrieb der Bf. keine Belege über von anderen Landwirten bezogenen Silagen aufschienen. Es sei daher eine korrekte Schlussfolgerung, dass die Tätigkeiten der Gülleausbringung bei anderen Landwirten nicht in einem wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem landwirtschaftlichen Betrieb der Bf. stünden und diese Geschäftsabläufe ausschließlich die B-GmbH betreffen würden. Im Übrigen sei die Vorlage der zwingend im Betrieb zu führenden Unterlagen über die Düngerausbringung nachweislich abverlangt, aber die Vorlage verweigert worden. Bezeichnend sei, dass beispielsweise auf die 2006 verrechneten Düngekosten in einer als utopisch zu bezeichnenden Höhe von € 132.300 in der Berufung inhaltlich nicht eingegangen worden sei.

Zur den von der B-GmbH verrechneten Leistungen sei festzuhalten, dass ein großer Teil der Arbeiten durch echte Fremdleistungen von landwirtschaftlichen Betrieben der Region erbracht worden seien. Im Vergleich dazu seien die pauschalen und in runden Zahlen verrechneten Arbeits- und Maschinenstunden der B-GmbH nicht glaubhaft. Die Leistungsbeschreibungen seien widersprüchlich und nicht nachvollziehbar. Die erforderlichen Grundaufzeichnungen zu den nachträglich und gesamthaft verrechneten Leistungen seien nicht vorgelegt worden. Daher seien die tatsächlich von der B-GmbH erbrachten Leistungen im Schätzungswege auf Basis einer Kalkulation der gesamten Produktions- und Düngekosten ermittelt worden. Der innere Betriebsvergleich mit den Aufwendungen 2006 und 2007 bestätige, dass diese 2008 angewandte Methode nicht falsch sein könne.

Die bloß mitbewirtschafteten Flächen seien, wie schon erwähnt, deshalb nicht in die Kostenschätzung einbezogen worden, weil auch mögliche Erträge aus diesen Flächen, insbesondere durch die Ernte von Zwischenfrüchten nicht erfasst worden seien.

Das Finanzamt legte das Rechtsmittel dem BFG mit **Vorlagebericht vom Jänner 2012** unter Anschluss der bezugshabenden Akten zur Entscheidung vor.

Im Jahr 2011 hat die B-GmbH das Eigentum an der Biogasanlage an die C- GmbH übertragen. Mit Wirksamkeit vom Jänner 2011 wurde ein Lieferungsvertrag zwischen

den Bf. und der B-GmbH abgeschlossen. Darin wurde vereinbart, dass die Bf. laufend die erforderliche Menge an Pflanzensubstrat für den Betrieb der Biogasanlage mit einer dauerhaften Kapazität von 750 kw an elektrischer Leistung liefern und dafür ein monatliches Entgelt von € 25.000 netto erhalten. Das ergab ab Jänner 2011 einen Jahresnettoerlös der Bf. aus dem Verkauf von Energiepflanzenprodukten an die B-GmbH von € 300.000. Bei dem Bewertungsansatz der Bf. in den Inventuren der Jahre 2007, 2008 und 2009 von € 29 für den Kubikmeter Mischsilage würde das einer Erntemenge von 10.345 m³ entsprechen.

Die B-GmbH wurde nach einem Insolvenzverfahren mit Eintragung vom tt.mm.2014 amtswegig im Firmenbuch gelöscht.

Das **BFG** hat im verwaltungsgerichtlichen Ermittlungsverfahren mit **Beschluss vom 29.04.2019** den Parteien voraussichtliche **Änderungen der angefochtenen Bescheide** hinsichtlich der maßgebenden Tatsachenlage, einschließlich der Schätzungen sowie der rechtlichen Beurteilung mitgeteilt und Gelegenheit zu Äußerung gegeben. In diesem Beschluss wurde sinngemäß Folgendes mitgeteilt:

„1. Änderung des Umsatzsteuerbescheides 2006

Die Bf. haben mit Ausgangsrechnung vom 5.9.2006 gegenüber der B-GmbH über die Lieferung von Bau- und Kanthölzer, von Schüttmaterial und die Erbringung von Erdbauarbeiten im Gesamtbetrag von € 228.000 zuzüglich 10% Umsatzsteuer abgerechnet. Da diese Lieferungen und Leistungen aber dem 20%igen Umsatzsteuersatz unterliegen, wird der angefochtene Umsatzsteuerbescheid insoweit abzuändern sein und aus dem vereinnahmten Bruttopreis von € 250.800 die geschuldete 20%ige Umsatzsteuer herauszurechnen sein.

2. Abweichungen von den Erntelagerbeständen und Erlösen lt. den Ansätzen in Tz. 1 und 2 des BP-Berichtes vom 20.7.2011

2.1. Eröffnungsbilanzberichtigung des Erntelagerbestandes zum 1.1.2006

Die Bf. haben im Jahresabschluss 2005 einen Erntelagerbestand von € 224.000 erfolgswirksam erfasst. Bei einer Bewirtschaftung von Eigen- und Pachtgründen mit einer Nutzfläche von 143 ha und weiteren zur Verfügung gestellten landwirtschaftlichen Flächen anderer Landwirte von 79 ha, erscheint dieser Lagerwert grundsätzlich möglich.

Das BFG geht in seiner Beweiswürdigung grundsätzlich davon aus, dass ein Steuerpflichtiger nicht unbegründet ertragswirksam Erntelagerbestände erfasst und Ausgangsrechnungen ausstellt. Es entspricht auch den Denkgesetzen und der Lebenserfahrung, dass einer früheren und ohne Beeinflussung (z.B. durch eine abgabenbehördliche Kontrolle) abgegebenen Erklärung eine höhere Glaubwürdigkeit zukommt als einer nachträglichen, abweichenden Erklärung.

Die Angaben der Bf. über ihre Erntelagerbestände und fakturierten Erlöse werden vom BFG daher nur insoweit abgeändert, als die Unrichtigkeit dieser Erklärungen durch eindeutige Beweise dargelegt ist.

Für die Vornahme einer Eröffnungsbilanzberichtigung 2006 bedeutet dies, dass das BFG den bilanzierten Erntelagerbestand von € 224.000 nur insoweit abändert, als durch eindeutige Nachweise belegt wird, dass dieser Bilanzansatz mit hoher Wahrscheinlichkeit nicht richtig ist.

Nach dieser Auffassung des BFG ist jedoch der Erntelagerbestand zum 1.1.2006 zu berichtigen, weil durch die AMA-Liefermeldungen nicht verbuchte Verkäufe der Ernte 2005 im Jahr 2005 im Umfang von 4130 m³ Silage an die B-GmbH bewiesen sind. Diese Liefermeldungen stimmen mit den Meldungen der B-GmbH über die Endverarbeitung von 4130 m³ Silage aus der von den Bf. gelieferten Ernte 2005 überein. Die gesamten Umstände sprechen dafür, dass die Bestandminderung aus den nicht verbuchten Ernteverkäufen 2005 bei den Inventurangaben ebenfalls nicht berücksichtigt wurde. Daher ist der Lagerbestand in der Eröffnungsbilanz 2006 im Umfang des nachgewiesenen Verkaufes von Ernteerzeugnissen 2005 zu vermindern. Diese Lagerbestandsminderung wird vom BFG mit € 83.416 geschätzt. Die Schätzung entspricht den von den Bf. gewählten Wertansätzen für ihre Ernteerzeugnisse des Jahres 2005.

2.2. Änderung der im Jahresabschluss 2006 erklärten Bestandsminderung

Wie bereits im Sachverhalt unter Anmerkung des BFG hingewiesen, haben die Bf. mit Ausgangsrechnung vom 5.9.2006 1800 to Grassilage, 1800 to Ganzpflanzensilage Roggen und 4900 to Ganzpflanzensilage Mais und Sonnenblumen (je to € 21) um insgesamt € 178.000 netto an die B-GmbH verkauft. Dabei handelte es sich um einen Lagenbestand aus der Ernte 2005, die mit den Werten der Inventur zum 31.12.2005, in der Eröffnungsbilanz erfasst ist. Die um € 178.000 verkauften Pflanzenerzeugnisse haben einen bilanzierten Wareneinsatzwert von insgesamt € 135.580 (1800to Gras a' € 25,88, 1800to Roggen a' 22,22 u. 4900 to Mais a' € 10). Da die Bf. jedoch nachweislich auf Grund dieses Ernteverkaufes unter Verletzung des Bilanzzusammenhangs im Jahresabschluss 2006 eine aufwandswirksame Bestandsminderung von € 219.000 vorgenommen haben, ist diese richtigzustellen und damit der Aufwand um die Differenz von € 83.416 zu vermindern.

Zusammenfassung ergeben sich daraus folgende Korrekturen:

Eröffnungsbilanzberichtigung "Fertige und Unfertige Erzeugnisse" zum 1.1.2006 lt. BFG	Euro
Lt. Erklärung Bf.	224.000,00
- WES/Bestandsminderung aus dem Verkauf Ernte 2005 im Jahr 2005 u. Pkt. 2.2. (lt AMA-Meldung, 4130 to a' 20,197€ und überhöhter WES Verkauf 5.9.2006)	83.416,00
Lagerstand zum 1.1.2006 lt. BFG	140.584,00
- WES/Bestandsverminderung durch Ernteverkauf mit AR v. 5.9.2006 (lt. Bilanz 2006 € 219.000, daher Aufwandskürzung € 83.416)	135.584,00
Lagerstand zum 31.1.2006 lt. Erklärung der Bf.	5.000,00

2.3. Schätzung wegen nachweislich nichterfasster Erlöse aus Ernteverkäufen

Feststeht, dass die Bf. im Jahr 2006 landwirtschaftliche Eigen- und Pachtgründe im Ausmaß von 143 ha bewirtschafteten und ihnen zudem als Gegenleistung für die Abgabe von Gülle der B-GmbH weitere Nutzflächen von insgesamt 79 ha zu Verfügung gestellt worden sind. Belegt ist auch, dass nach Angaben der Bf. im Jahr 2006 lediglich eine Ernte von 120 Rundballen Futterstroh und 100 RB Futterheu erzielt worden wäre. Diese Ernte 2006 ist mit Ausgangsrechnung vom 5.9.2006 (Nr. LW 002/06) um insgesamt € 6.459 an die B-GmbH verkauft worden. Ansonsten gibt es laut Erklärung der Bf. weder einen Lagerbestand aus der Ernte 2006 noch einen Verkauf von Erzeugnissen der Ernte 2006.

Die Ansätze in Tz. 2 des BP-Berichtes erscheinen dem BFG daher nicht denkmöglich. Von der BP blieb das offenkundig unrichtige Fehlen eines üblichen Ernteertrages 2006 unberücksichtigt. Überdies wurde noch der Erlös aus dem im Jahr 2006 stattgefundenen Verkauf der Ernte 2005, mit AR vom 5.9.2006 (€176.500), aus der Gewinnermittlung 2006 ausgeschieden und dabei die gesamte und außerdem überhöhte Bestandsminderung (Wareneinsatz € 219.000) im Aufwand belassen. Auf Grund dieser offenkundigen Unrichtigkeit sind nach Ansicht des BFG die Ansätze des BP-Berichtes abzuändern. Einerseits ist im Umfang der durch die AMA-Belege nachgewiesenen Verkäufe der Bf. von Ernterzeugnissen 2006 (3205m^3 Silagen) ein Verkaufserlös zu erfassen. Andererseits ist bei der Schätzung des Lagerbestandes aus der Ernte 2006 zum 31.12.2006 der nachweislich erfolgte Ernteverkauf mit zu berücksichtigen. Die AR vom 5.9.2006 bleibt dem Wirtschaftsjahr 2006 zugeordnet, weil kein plausibler Beweis vorliegt, dass der Verkauf von Ernterzeugnissen des Jahres 2005 nicht erst im Jahr 2006 im zeitlichen Zusammenhang mit der Inbetriebnahme der Biogasanlage erfolgt ist.

Im Jahresabschluss 2007 wurde von den Bf. ertragswirksam ein Lagerbestand aus der Ernte 2007 von 8000 m^3 Mischsilage in Höhe von € 232.000 (€ 29/ m^3) bilanziert. Ein Verkauf von Erzeugnissen der Ernte 2007 habe nicht stattgefunden. In Widerspruch dazu stehen aber die Verkaufsmeldungen an die AMA, die einen Verkauf der Ernte 2007 im Umfang von 4640 m^3 an die B-GmbH belegen. Diese Verkaufsmeldungen werden vom BFG als stichhaltiger Beweis erachtet und daher für die Erlösschätzung und eine darauf abgestimmte Korrektur des Erntelagerbestandes gemäß § 184 BAO herangezogen. Dabei wird von den Bemessungsgrundlagen im BP-Bericht insoweit abgewichen als die Schätzungsansätze des BFG den wahrscheinlich tatsächlichen Gegebenheiten näherkommen.

Wie in den Vorjahren stimmen auch im Jahr 2008 die Liefer- und Rechnungsbelege der Bf. über den Verkauf von Pflanzenerzeugnissen der Ernte 2008 (5973 to) mit den AMA-Liefermeldungen (8644 m^3) in einem wesentlichen Umfang nicht überein und ist daher entsprechende den Überlegungen des BFG ebenso eine Erlösschätzung vorzunehmen. Zusammenfassend könnte die geänderte Beurteilung durch das BFG voraussichtlich zu folgenden betragsmäßigen Abweichungen von Tz. 1 und Tz. 2 des BP-Berichtes führen:

Änderung des bilanzierten Umlaufvermögens „Fertige u. unfertige Erzeugnisse“:

Erntelagerbestand	2006	2007	2008	2009
Wert lt. Erkl.	5.000,00	258.100,00	253.170,00	197.200,00
Wert lt. BFG	101.370,00	184.150,00	224.330,00	197.200,00
Vermögensänderung	96.370,00	-73.950,00	-28.840,00	0,00
- VÄ/ Vorjahr	0,00	-96.370,00	73.950,00	28.840,00
Erfolgsänderung	96.370,00	-170.320,00	45.110,00	28.840,00

Schätzung der Umsatzerlöse aus Ernteverkäufen:

Erlösschätzung lt. AMA-Belegen	2006	2007	2008	2009
Wert lt. Erkl.	178.500,00	0,00	170.363,00	239.545,00
Wert lt. BFG	245.800,00	97.400,00	223.408,00	239.545,00
Umsatzerlöse 10%	67.300,00	97.400,00	53.045,00	0,00

Daraus resultiert folgende Erhöhung der Umsätze:

	2006	2007	2008	2009
Umsatzerhöhung	67.300,00	97.400,00	53.045,00	0,00
Ust 10% / USt-Nachforderung	6.730,00	9.740,00	5.304,50	0,00

2.4. Änderung des Sicherheitszuschlages

In Fällen, in denen nähere Anhaltspunkte für eine gebotene Schätzung nicht zu gewinnen sind, kann eine Zuschätzung mittels Sicherheitszuschlägen in Betracht kommen. Solche Sicherheitszuschläge können sich beispielsweise an den Gesamteinnahmen, an den Einnahmenverkürzungen oder auch an den Umsätzen orientieren (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 18. Februar 1999, 96/15/0050).

Die Höhe des Sicherheitszuschlages hat sich nach den Besonderheiten des Schätzungsfalles und nach den festgestellten Fehlern, Mängeln und vermuteten Verminderungen des Ergebnisausweises, also nach den Gegebenheiten im Bereich des Tatsächlichen, zu richten.

Von der BP wurde zur Ergänzung der Erlösschätzung wegen nachweislich nicht verbuchter Ernteverkäufe ein pauschaler Sicherheitszuschlag von € 3000 netto pro Kalenderjahr in Ansatz gebracht (Tz. 6 BP-Bericht). Das BFG erachtet es hingegen als geeigneter und treffsicherer, mit einem an die Höhe der nichterfassten Erlöse anknüpfenden Sicherheitszuschlag, die wahren Besteuerungsgrundlagen erfassen zu können.

Auf Grund der aktenkundigen Umstände und unter Berücksichtigung der Rechtsprechung des VwGH erscheint dem BFG im gegenständlichen Fall die Anwendung eines Sicherheitszuschlages in Höhe von 15% der belegmäßig nachgewiesenen und in den Büchern nicht erfassten Ernteerlöse die geeignetste Methode, um die wahren Besteuerungsgrundlagen am wahrscheinlichsten zu erfassen.

Daraus würden sich folgende Abweichungen ergeben:

Sicherheitszuschlag	2006	2007	2008
Erlöszuschätzung/BFG	67.300,00	97.400,00	53.045,00
SZ 15%	10.095,00	14.610,00	7.956,75

In der Folge wurde den Bf. mehrmals die Frist zur Abgabe eine Stellungnahme zum Beschluss des BFG vom 29.4.2019 über voraussichtliche Änderungen der angefochtenen Bescheide verlängert, jedoch von diesen keine schriftliche Äußerung dazu vorgenommen.

Auf Ansuchen der Bf. wurde am **8.11.2019 ein Erörterungsgespräch** am Sitz des BFG im Beisein ihres steuerlichen Vertreters (StV), des Amtsvertreters und einer Schriftführerin abgehalten. Den Bf. wurde hierbei in vollem Umfang Akteneinsicht in den gesamten bezugshabenden Verwaltungsakt, einschließlich des BP-Arbeitsbogens, gewährt. Mit den Parteien wurden die Streitpunkte unter besonderer Berücksichtigung der im BFG-Beschluss dargelegten Änderungen erörtert und ihnen alle maßgebenden Beweismittel, insbesondere zu den im Beschluss ausgeführten Feststellungen, zur Durchsicht und Anhörung vorgelegt.

Die Bf. brachten sinngemäß Folgendes vor:

Die Erntelagerbestände hätten bei den Inventuren auch von ihnen nur geschätzt werden können. Eine exakte Feststellung der Menge und des Wertes sei gar nicht möglich gewesen. Im Jahr 2006 sei kein Ernteertrag gewesen, weil die gesamte Ernte wegen unzulässiger Lagerung aus wasserrechtlichen Gründen habe vernichtet werden müssen. Beweismittel dazu könne er jetzt nicht vorlegen und im Bescheid der Wasserrechtsbehörde sei die zu entsorgende Erntemenge leider auch nicht genau, bzw. nicht richtig angegeben worden. Die AMA-Unterlagen seien aus Gründen des Erhalts der Energiepflanzenförderung nach diesen Vorgaben erstellt worden. Dazu seien sogar Berater der Landwirtschaftskammer beigezogen und nach dessen Empfehlung die Formulare ausgefüllt worden. Einen Beweis über die tatsächlichen Erntelieferungen der Bf. an die B-GmbH würden diese Aufzeichnungen deshalb nicht darstellen. Die AMA-Liefermeldungen würden auch keinen Hinweis geben, wann die Bf. die Erntezeugnisse an die B-GmbH verkauft habe. Die darin angeführten Lieferzeitpunkte seien nur Absichtserklärungen über eventuelle künftige Ereignisse gewesen.

Die Schätzungen der Lagerbestände durch die Abgabenbehörde könne auch deshalb nicht stimmen, weil die Bf. von der Agrana große Mengen an Rübenspitzeln geschenkt bekommen habe und diese gemeinsam mit dem anderen Erntegut gelagert hätten. Ebenso hätten sie von umliegenden Landwirten große Mengen an Pflanzenerzeugnissen,

die schadhaft geworden sind (z.B. nass gewordenes Heu) oder für das keine Verwendung mehr bestanden hat, kostenlos erhalten. Auch diese Produkte seien gemeinsam gelagert und in der Inventur einfach bei den eigenen Erzeugnissen miterfasst worden.

Die Rechnung vom 5.9.2006 über Materiallieferungen sowie Erd- und Gartenbauleistungen von € 228.000 an die B-GmbH habe auf von der Landwirtschaft selbst erbrachte Leistungen beruht. Leider wurde die Umsatzsteuer mit dem falschen Steuersatz weiterverrechnet, wofür aber letztlich der damalige Steuerberater verantwortlich sei. Er hätte diese Rechtswidrigkeit der Umsatzsteuerbemessung erkennen und rechtzeitig eine Rechnungsberichtigung veranlassen müssen.

Sämtliche von der B-GmbH an die Landwirtschaft verrechneten Leistungen seien auch erbracht worden. Auch hier wäre es Aufgabe des Steuerberaters gewesen dafür zu sorgen, dass die Rechnungen dem Erfordernis einer nachvollziehbaren und eindeutigen Leistungsbeschreibung entsprechen. Die Bf. empfinden es als ungerecht, dass sie nun für diese formalen Versäumnisse höhere Steuern zahlen sollen.

Die B-GmbH habe nur eine begrenzte Menge an Speicherkapazität für die bei der Energieerzeugung anfallende Gülle gehabt. Das hätten die Landwirte der Region gewusst und seien daher nicht bereit gewesen für die Gülleabnahme und Düngung etwas zu bezahlen. Der landwirtschaftliche Betrieb habe bei der Göllelieferung und Ausbringung mitgewirkt. Der Aufwand dafür müsse daher auch bei der L-GbR berücksichtigt werden.

Nach Erinnerung der Bf. sei schon ein halbes Jahr nach Betrieb der Biogasanlage ihre Kapazität auf 750kw angehoben worden. Der Liefervertrag zwischen der L-GbR und der B-GmbH ab Jänner 2011, nachdem die Raika-Immo-Leasing-GmbH Eigentümer der Biogasanlage geworden ist, habe zwar Gültigkeit gehabt und sei von beiden Seiten erfüllt worden. Das vereinbarte Entgelt von monatlich € 25.000 für die Energiepflanzenlieferungen sei aber zu hoch gewesen und hätte schließlich zur Insolvenz der B-GmbH geführt. Dieses überhöhte Entgelt sei deshalb kein tauglicher Ansatz, um das Ertragspotenzial des landwirtschaftlichen Betriebes der Bf. und die tatsächlich erzielten Erlöse aus den erwirtschafteten Pflanzenerzeugnissen in den Streitjahren richtig einzuschätzen.

Die Bf. beantragten auf Grund der nunmehr vorgenommenen Sachverhaltsklärungen, dass ihrer Beschwerde stattgegeben werde. Sie würden sich auch umgehend bemühen, noch eindeutige Beweismittel zu ihrem mündlichen Vorbringen vorzulegen.

Vom BFG wurde ausdrücklich darauf hingewiesen, dass den Parteien ausreichend Gelegenheit zur Darlegung und zum Nachweis ihres Standpunktes gegeben wurde und daher keine weitere Frist bis zur Entscheidung des Rechtsmittels durch den Senat eingeräumt werde.

II. Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 279 Abs. 1 BAO hat das Verwaltungsgericht, außer in den Fällen des § 278, immer in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im

Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

Das BFG hat volle Kognitionsbefugnis und die beschwerdegegenständliche Sache so zu entscheiden, als ob diese Sache erstmals nach den für sie geltenden materiell-rechtlichen Bestimmungen behandelt würde.

Der Entscheidung des BFG liegt das vorstehend geschilderte Geschehen zu Grunde. Soweit ein für die rechtliche Beurteilung entscheidungswesentlicher Sachverhalt strittig ist, erfolgt im Rahmen der Subsumtion auch die Darstellung der Beweiswürdigung, aus welchen Überlegungen das Verwaltungsgericht zur Feststellung welcher Sachverhaltselemente gelangt ist.

In der folgenden Tabelle sind die von den Bf. bilanzierten Erntelagerbestände sowie die erklärten Erlöse aus dem Verkauf von Pflanzenerzeugnissen und die in den AMA-Unterlagen ausgewiesenen Erntelieferungen an die B-GmbH angeführt:

	2005	2006	2007	2008	2009
Bewertung u. Mengen	€ 224.000	€ 5.000	€ 258.100	€ 253.170	€ 197.200
Erntelagerbestand	16.620 to	50 to Rest aus Ernte 2005 to/	8.900 m ³	8.730 m ³	6.800 m ³
lt. Inventur u. Bilanz	to/€ 13,47	€ 100	m ³ /€ 29	m ³ /€ 29	m ³ /€ 29
Erlöse aus Energiepflanzen- verkauf	€ 0	Ernte 2006 € 6.459 Ernte 2005 € 178.500	€ 0	€ 128.479 Mischsilage, 5973to/ € 21,51	€ 131.927 Mischsilage, 5043to/ € 26,16
Verkauf anderer Produkte/Leistungen	€ 0	€ 228.000 Bauleistungen	€ 0	€ 41.884 Agrana Spitzer + Schlempe	€ 107.618 Agrana Spitzer + Schlempe
Erntelieferungen lt. AMA- Meldungen	Ernte 2005 5.290 m ³	Ernte 2006 3.205 m ³	Ernte 2007 4.640 m ³	Ernte 2008 8.644 m ³	Ernte 2009 5.517 m ³

Unstrittig ist, dass diese Werte und Beträge in den aktenkundigen Inventuraufschreibungen, Jahresabschlüssen, Lieferbescheinigungen und Ausgangsrechnungen sowie den AMA-Unterlagen eindeutig belegt sind.

1. Wiederaufnahme der Verfahren (F 2006 und 2007, USt 2006)

Gemäß § 303 BAO kann ein Verfahren von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Das Finanzamt hat mit den angefochtenen Verfahrensbescheiden das Veranlagungsverfahren betreffend Umsatzsteuer 2006, welches mit Erstbescheid

vom 17.06.2008 rechtkräftig beendet wurde und die Verfahren zur Feststellung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft gemäß § 188 BAO für die Jahre 2006 und 2007, welche mit Bescheide vom 17.06.2008 und 10.09.2009 abgeschlossen wurden, gemäß § 303 Abs. 4 BAO in der damals geltenden Fassung, BGBl. 97/2002, von Amts wegen wiederaufgenommen. In der Begründung der Wiederaufnahmbescheide wurde auf den BP-Bericht vom 20.07.2011 verwiesen, der zeitgleich mit den Bescheiden den Bf. zugestellt worden ist. Auf Seite 12 des Berichtes wird zur amtsweigen Wiederaufnahme ausgeführt, dass auf Grund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung für die Einkünftefeststellung und Umsatzsteuerveranlagung bedeutsame neue Tatsachen und Beweismittel dem Finanzamt bekannt geworden seien, die insbesondere den Tz. 1, 2 und 3 des BP-Berichtes zu entnehmen seien.

Aus Tz. 1 des Prüfberichtes geht klar hervor, dass dem Finanzamt erst im Zuge der Prüfung die AMA-Unterlagen betreffend den Erhalt einer Engergiepflanzenförderung (Anbau- und Lieferverträge, Ernte- und Liefermeldung und Endverarbeitungsmeldungen der Jahre 2005 bis 2009) zur Kenntnis gelangten. Diese Beweismittel stellten steuerliche Grundaufzeichnungen dar, die dem Finanzamt erst nach der Erlassung der Erstbescheide (2006: 17.6.2008, 2007: 10.9.2009) bekannt geworden sind und welche die für die Abgabenbehörde neu hervorgekommene Tatsache beweisen, dass die Bf. ihre Ernteerträge nicht richtig und Erlöse aus Ernteverkäufen nicht vollständig erfasst haben.

Der Tz. 3 des Prüfberichtes ist im Detail zu entnehmen, aus welchen Gründen die Leistungsverrechnung zwischen den beiden verbundenen Unternehmen nicht fremdüblich sei und diese Rechnungen auch umsatsteuerrechtlich keine hinreichende und nachvollziehbare Leistungsbeschreibung aufweisen würden. Relevante Grundaufzeichnungen zum Nachweis der tatsächlichen Leistungserbringungen, über die in den Rechnungen pauschal und erst geraume Zeit im Nachhinein abgerechnet wurde, seien nicht vorgelegen. Auch bei dieser Feststellung handelt es sich um ein neu hervorgekommene und entscheidungserhebliche Tatsachen.

In den Verfahrensbescheiden und auf Seite 12 des Prüfberichtes werden die Ermessenserwägungen der Abgabenbehörde dargelegt: Da diese neu hervorgekommenen Tatsachen bedeutende steuerliche Auswirkungen für die rechtmäßige Abgabenfestsetzung hätten, sei im Rahmen der Interessensabwägung dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit einzuräumen gewesen. Auf Grund der nicht bloß geringfügigen abgabenrechtlichen Änderungen, die wiederum im Detail dem BP-Bericht entnommen werden können, überwiege das Interesse der Gleichmäßigkeit der Besteuerung deutlich das Parteiinteresse am Bestand der Rechtskraft und seien deshalb die Verfahren gemäß § 303 BAO wiederaufzunehmen gewesen.

Nach der Rechtsprechung des VwGH ist bei der Wiederaufnahme zwischen der Rechtsfrage, ob der Tatbestand einer Wiederaufnahme des Verfahrens gegeben ist, und der Frage der Durchführung der Wiederaufnahme, die im Ermessen der Behörde liegt, zu unterscheiden. Ist die Rechtsfrage dahingehend geklärt, dass ein Wiederaufnahmegrund

tatsächlich gegeben ist, dann hat die Abgabenbehörde in Ausübung ihres Ermessens zu entscheiden, ob eine Wiederaufnahme zu verfügen ist.

Unter Bedachtnahme auf die Bestimmung des § 20 BAO sind Ermessensentscheidungen innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen des Ermessens nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit zu treffen. Dabei ist dem Gesetzesbegriff „Billigkeit“ die Bedeutung „Angemessenheit“ in Bezug auf berechtigte Interessen der Partei und dem Begriff „Zweckmäßigkeit“ das öffentliche Interesse, insbesondere an der gleichmäßigen Einhebung der Abgaben beizumessen.

In der Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid machte der Bf. eine mangelhafte Begründung der Wiederaufnahmebescheide geltend.

Dem ist entgegen zu halten, dass sich die Begründung des Wiederaufnahmebescheides auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung bezieht und dazu weiterführend auf den Prüfungsbericht verweisen wird. Im BP-Bericht finden sich auf Seite 12 explizite Ausführungen zur Wiederaufnahme des Verfahrens und kann durch den Hinweis auf die Feststellungen in Tz. 1, 2 und 3 des Berichtes eindeutig und zweifelsfrei der Tatsachenkomplex bestimmt werden, welcher die konkreten Wiederaufnahmegründe der Abgabenbehörde in den angefochtenen Wiederaufnahmebescheiden gebildete hat.

In diesem Zusammenhang hat auch der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 29.01.2015, 2012/15/0030 klar festgestellt, dass ein Verweis auf den Prüfungsbericht in der Begründung des Wiederaufnahmebescheides zulässig ist und überdies der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entspricht (vgl. VwGH v. 22.11.2012, 2012/15/0172). Wird in der Bescheidbegründung hinsichtlich des herangezogenen Neuerungstatbestandes wegen dem die Wiederaufnahme des bereits abgeschlossenen Verfahrens verfügt wurde auf einen Prüfungsbericht einer Außenprüfung verwiesen ist entscheidungswesentlich, dass durch Hinweis auf die maßgebenden Textstellen des Berichtes eindeutig festgestellt werden kann, welcher Tatsachenkomplex oder welche Beweismittel von der Abgabenbehörde als Wiederaufnahmegrund herangezogen wurden.

Ein im Wiederaufnahmebescheid enthaltener Verweis auf die Ausführungen in einem Betriebsprüfungsbericht ist somit rechtlich zulässig, wenn aus diesem Bericht die Wiederaufnahmegründe hervorgehen.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH ist für die Beurteilung des Vorliegens neu hervorgekommener Tatsachen oder Beweismittel der Wissenstand der Behörde in dem jeweiligen konkreten Abgabenverfahren im Zeitpunkt der Erlassung der in Rechtskraft erwachsenen Bescheide maßgebend.

Im Zeitpunkt der Erlassung der Erstbescheide war anhand der dem Finanzamt vorgelegten Unterlagen nicht erkennbar, dass die in den Jahresabschlüssen von den Bf. erfassten Erlöse aus dem Verkauf von Pflanzenerzeugnisse in einem gravierenden Widerspruch zu den in den AMA-Meldungen unter Wahrheitspflicht erfolgten Angaben über ihre tatsächlichen Erntemengen und Erntelieferungen an die B-GmbH stehen. Durch diese nachträglich hervorgekommenen Beweismittel wird nach Ansicht des BFG

mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit die neu hervorgekommene Tatsache bewiesen, dass die Bf. in erheblichen Umfang die Verkaufserlöse in ihrer Buchhaltung und Abgabenerklärung nicht vollständig erfasst haben. Neu hervorgekommen sind zudem die Umstände über die pauschalen Leistungsverrechnungen der B-GmbH an die Bf., die den Anforderungen der Fremdüblichkeit nicht entsprechend.

Aus der Begründung der angefochtenen Wiederaufnahmbescheide war durch den Verweis auf den BP-Bericht und die dortigen Ausführungen eindeutig feststellbar, dass das Finanzamt auf diese entscheidungsrelevanten Tatsachenkomplexe als Wiederaufnahmegründe abgestellt hat. Auch die Überlegungen der Abgabenbehörde zur Ermessensausübung sind aus der Bescheidbegründung ausreichend nachvollziehbar.

Es war daher die Rechtmäßigkeit der angefochtenen Wiederaufnahmbescheide zu bestätigen.

2. Erlösschätzung auf Grund nachgewiesener Erntelieferungen

2.1. Allgemeine Feststellungen zur Schätzung

Die Bestimmung des § 184 BAO über die Schätzung der Grundlagen für die Abgabenerhebung lautet:

„(1) Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.“

(2) 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.

(3) Zu schätzen ist 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.“

Ist die Feststellung des abgabenrechtlich erheblichen Sachverhaltes durch einen Akt der vorzunehmen, dann obliegt nach der ständigen Judikatur des VwGH (E 23.04.2014, 2010/13/0016) der Abgabenbehörden die Wahl jener Schätzungsmethode (gegebenenfalls auch in Kombination mit anderen Methoden) die im konkreten Einzelfall das Ziel der größtmöglichen Annäherung an die Wirklichkeit am besten erreichen kann, die Verpflichtung zur Auseinandersetzung mit relevanten Behauptungen des Steuerpflichtigen sowie die Wahrung des Parteiengehörs und eine ausreichende Begründung aller Schätzungsergebnisse.

Die Begründung hat die für die Schätzungsbefugnis sprechenden Umstände, die Schätzungsmethode, die der Schätzung zugrunde gelegten Sachverhaltsannahmen

und die Ableitung der Schätzungsergebnisse darzulegen. Die Begründung muss in einer Weise erfolgen, dass der Denkprozess, der in der behördlichen Erledigung seinen Niederschlag findet, sowohl für den Abgabepflichtigen als auch im Fall der Anrufung des Verwaltungsgerichtshofes für diesen nachvollziehbar ist.

Vernichtete oder fehlende Grundaufzeichnungen sind in jedem Fall geeignet, die sachliche Richtigkeit der Bücher in Zweifel zu ziehen, und verpflichten die Abgabenbehörde zur Schätzung. Ebenso hat die Abgabenbehörde die Bemessungsgrundlagen zu schätzen, wenn eindeutige Grundaufzeichnungen über Lieferungen mit der Buchführung des Steuerpflichtigen nicht übereinstimmen.

Die Bf. haben dem Prüfer eine Aufstellung über ihre bewirtschafteten Anbauflächen ausgefolgt. Die Richtigkeit dieser Angaben ist nicht bestritten:

	2006	2007	2008	2009
Eigen- und Pachtgrund	143 ha	165 ha	193 ha	193 ha
mitbewirtschaftet Flächen	79 ha	56 ha	36 ha	36 ha

Wenn die Bf. angesichts dieser Nutzflächen und den im Jahresabschluss 2006 ausgewiesenen Bewirtschaftungskosten erklären, in diesem Jahr insgesamt nur einen Ernteertrag von € 6.459 erzielt zu haben, beweist dieser offenkundige Widerspruch, die sachliche Unrichtigkeit ihrer Bücher und Aufzeichnungen. Von den Bf. wurde dazu erst im Rechtsmittelverfahren ohne jeden Nachweis behauptet, sie hätten die Ernte 2006 wegen unzulässiger Lagerung, die zu einer Bodenkontaminierung geführt hätte, vernichten müssen. Die Ernte 2006 sei wieder in den Boden eingearbeitet worden. Eine erst im Nachhinein und ohne jeden Nachweis vorgebrachte Parteienerklärung über ein solches außergewöhnliches Ereignisses ist nicht glaubhaft und hat offenkundig den Charakter einer Schutzbehauptung. Es wäre in der Sphäre und Nachweispflicht der Bf. gelegen, einen derart bedeutenden betrieblichen Vorgang der Vernichtung einer nahezu ganzen Jahresernte einwandfrei zu dokumentieren.

Die Unwahrheit dieses Vorbringens wird auch durch die AMA-Unterlagen über Erntemengen, Erntelieferungen und Lieferzeitpunkte der Bf. an die B-GmbH bewiesen. Diese Unterlagen belegen, auf welchen Flächen die Bf. für die B-GmbH 2006 welche Energiepflanzen angebaut haben (Anbauverträgen) und welche Mengen an Pflanzenerzeugnisse der Ernte 2006 zu welchem Zeitpunkt im Jahr 2006 an die B-GmbH geliefert worden sind (Ernte- und Liefermeldung). Diese Angaben stimmen mit der nachfolgenden Bestätigung des Empfängers (B-GmbH), wann welche Mengen der gelieferten Ernte 2006 der Bf. in der Biogasanlage verarbeitet wurde (Endverarbeitungsmeldung) überein. Die Meldungen über diese betrieblichen Daten unterlagen nicht nur der Wahrheitspflicht, sondern auch einer regelmäßigen und strengen Kontrolle durch die AMA.

Es handelt sich bei diesen Belegen um steuerrechtliche Grundaufzeichnungen über Erntemengen und erfolgte Erntelieferungen. Sie schaffen nach Ansicht des BFG einen

eindeutigen Beweis, über die darin dokumentierten Sachverhalte. Da in den Ernte- und Liefermeldungen ein genauer Lieferzeitpunkt angegeben ist (Liefertag oder Lieferwoche), handelt es sich hierbei nicht um eine unverbindliche Absichtserklärung, sondern die Bestätigung, dass zu diesen angegebenen Zeitpunkten der Pflanzenerzeuger (Bf.) dem Erwerber (B-GmbH) die volle Verfügungsmacht an den gelieferten Pflanzenerzeugnissen verschafft hat. Ab diesem Zeitpunkt ist die Preisgefahr für diese gelieferten Produkte auf den Erwerber übergegangen. Unabhängig vom Vollzug der Lieferung an den Erwerber ist die Frage, wo die gelieferten Erzeugnisse in der Folge gelagert wurden und ob allenfalls jemand anderer (z.B. die Bf.) für den Erwerber die Zwischenlagerung der Pflanzenerzeugnisse bis zur Endverarbeitung in der Biogasanlage übernommen hat. Für die steuerrechtliche Erfassung der Verkaufserlöse maßgebend ist der in den AMA-Belegen ausgewiesene Lieferzeitpunkt.

2.2. Erlösschätzung 2006

Auf Grund der AMA-Unterlagen ist eindeutig bewiesen, dass die Bf. im Jahr 2006 aus ihren Ernterzeugnissen 2006 3.205m³ Mischsilage an die B-GmbH geliefert haben und dieser erlöswirksame Geschäftsfall von den Bf. ertrags- und umsatzsteuerrechtlich nicht erfasst wurde. In gleicher oder ähnlicher Weise hat sich der Sachverhalt der unvollständigen Erlöserfassung – wie oben bereits näher ausgeführt – auch in den Jahren 2007 und 2008 durch die AMA-Belege erwiesen.

Die Bf. haben die im Jahr 2005 geerntete Mischsilage mit Rechnung vom 5.9.2006 um € 21 pro Tonne an die B-GmbH verkauft und laut Auskunft der Landwirtschaftskammer hat im Jahr 2006 der Preis für Maissilage pro m³ € 22 betragen. Es ist daher plausibel, die nichterfassten Erlöse aus dem erwiesenen Verkauf von 3.205 m³ Mischsilage aus der Ernte 2006 mit € 21 je m³, also insgesamt mit € 67.305 zu schätzen.

2.3. Schätzung des Erntelagerbestandes 2006

Im Hinblick auf die Größe der bewirtschafteten Nutzfläche und die im Folgejahr 2007 erklärte Erntemenge von 8.900 m³ Mischsilagen, ist offenkundig, dass die gesamte Erntemenge des Jahres 2006 mehr gewesen sein musste, als ein Ernteverkauf über € 6.459 (mit Rechnung vom 5.9.2006, Nr. LW 002/06, 120 RB Futterstroh und 100 RB Futterheu, Gesamtgewicht von 53 to, vermutlich für die Schweinemast) und die nicht verbuchte Lieferung von 3.205 m³ Mischsilagen an die B-GmbH.

Auf Grund dieser offenkundigen Unrichtigkeit der Bücher ist daher auch zu schätzen, wie groß die eingelagerte Erntemenge 2006 war. Laut der Inventur 2006 war ein Erntelagerbestand von 50 to Grassilag (offenbar aus Restbestand aus der Ernte 2005 ausgewiesen und mit € 5.000 bewertet) aber kein Lagerbestand aus der Ernte 2006 vorhanden (Wert: € 0,00).

Außerdem ist zu bedenken, dass die Bf. lt. Inventur und Jahresabschluss 2005 16.620 to Silage im Lagerbestand gehabt haben und davon mit Ausgangsrechnung vom 5.9.2006 lediglich 8500 to verkauften. Da die Bf. lt. Inventur und Jahresabschluss zum 31.12.2006

von der eingelagerten Ernte 2005 aber nur noch 50 to Silage im Lagerbestand hatten, ergibt sich auch aus dieser Differenz eine ungeklärte Fehlmenge von 8.070 Tonnen Silage. Vom BFG wird auf Grund der eindeutigen Unrichtigkeit des bilanzierten Lagerbestandes zum 31.12.2006 eine Erhöhung des Umlaufvermögens „Fertige und unfertige Erzeugnisse“ nach den bisherigen von den Bf. gewählten Bewertungsmaßstäben auf € 101.370 (bisher € 5.000 aus Ernte 2005 und lt. BP € 161.370) als realistisch erachtet. Dieser Schätzung liegt die Überlegung zu Grunde, dass bei einem Wertansatz von € 21 pro m³ Mischsilage dies einer Gesamterntemenge 2006 von 7.794 m³ entspricht (96.370:21+3.205) und im Folgejahr von den Bf. bei vergleichbaren Verhältnissen eine Erntemenge von rund 8000 m³ Mischsilage erklärt wurde.

2.4. Erlösschätzung 2007

Die Bf. haben nach ihren Angaben im Jahr 2007 von ihren Pflanzenerzeugnissen 8.000 m³ verschiedener Silagen eingelagert und dieses Umlaufvermögen mit € 29 pro m³ bewertet (Bilanz 2007 „Fertige u. unfertige Erzeugnisse“: Eigene Erzeugnisse € 231.710 und Agrana-Zukauf € 29.390 ist Gesamtlagerwert € 258.100).

Die Bf. haben in ihren Büchern und im Jahresabschluss 2007 aber keinen Umsatzerlös aus dem Verkauf von Pflanzenerzeugnissen erfasst. Dies steht im Widerspruch zu den als glaubhaft zu erachtenden Liefermeldungen an die AMA über Ernterzeugnissen 2007 von 4.640 m³.

Vom BFG wird ein zu erzielender Mindestelerlös in Höhe von € 21 pro m³ für diese auf Beleggrundlagen durchgeführte Erlösschätzung herangezogen (Erlöserhöhung 2007 lt. BFG € 97.440).

Von der Erlösschätzung der BP, die eine verkauft Erntefehlmenge von 7.335 m³ zu einem Durchschnittserlös von € 34 pro m³ (lt. der Preisangabe der nö LWK für Maissilage) aus landwirtschaftlichen Erfahrungssätzen errechneten, wird daher zu Gunsten der Bf. abgewichen. Dem BFG erscheint es sachgerechter bei der Erlösschätzung in einem ersten Schritt lediglich auf die durch die AMA-Belege nachgewiesenen Erntelieferungen abzustellen und sich beim erzielten Verkaufspreis an vorhandene Wertangaben der Bf. zu orientieren. Diese haben 2006 und 2008 die Tonne Mischsilage um € 21 an die B-GmbH verkauft.

2.5. Schätzung des Erntelagerbestandes 2007

Das BFG folgt diesbezüglich dem Ansatz der Außenprüfung (lt. Erkl. € 258.100, lt. BP € 184.150). Es ist davon auszugehen, dass im Jahr 2007 – wie durch die AMA-Belege nachgewiesen – 4.640 m³ Pflanzenerzeugnisse der Ernte 2007 verkauft wurden, sodass sich unter Berücksichtigung der von den Bf. erklärten Erntelagermenge von 8000m³ (Silage: Roggen, Mais, Gras, Sonnenblumen) eine Gesamterntemenge von 12.640 m³ ergeben würde. Eine derartige Erntemenge erscheint im Hinblick auf die Nutzfläche sowie den nicht überdurchschnittlichen Boden- und Klimaverhältnissen nicht wahrscheinlich. Die

Einschätzung der BP stimmt daher mit den betrieblichen Erfahrungswerten überein. Es ist durchaus im Bereich des nach der Lebenserfahrung Wahrscheinlichen, dass die Bf. nicht nur übersehen haben, die Ernteverkäufe an die B-GmbH vollständig zu erfassen, sondern bei der Inventur auch den damit verbundenen Bestandsabgang nicht berücksichtigt haben. Der geschätzte Ansatz entspricht einer Gesamterntemenge 2007 von rund 10.000 m³ und dies ist eine realistische Größenordnung, die den wahren Gegebenheiten entsprechen kann.

(Berechnung: Lagerwert € 184.150 – € 26.390 [Wert v. 910 m³ Preßschnitzel v. Agrana lt. Inventur der Bf.] : durch € 29 = 5.440 m³ [Erntelagermenge aus Erzeugnissen der Bf.] + 4.640 m³ [Verkausmenge lt. AMA-Belege] = 10.080 m³. [Gesamterntemenge 2007]).

Erläuternd wird angemerkt, dass die Erlöseschätzung 2007 von € 97.440 (Pkt. 2.4.) bei der Umsatzsteuer in vollem Umfang zu einer Erhöhung der steuerpflichtigen Umsätze (USt 10%) führt. Ertragsteuerlich steht der Erlöserhöhung von € 97.440 jedoch eine aufwandswirksame Bestandsminderung von € 73.950 gegenüber, sodass nur die Differenz von € 23.490 ertragswirksam wird.

2.6. Erlösschätzung 2008

Wie in den Vorjahren, stimmen auch im Jahr 2008 die ausgestellten Liefer- und Rechnungsbelege der Bf. über den Verkauf von Pflanzenerzeugnissen der Ernte 2008 (5973 to Mischsilagen) mit den AMA-Liefermeldungen (8644 m³) in einem wesentlichen Ausmaß nicht überein. Entsprechende den Beweisüberlegungen des BFG und der gewählten Schätzungsmethode war daher ebenso eine Erlösschätzung vorzunehmen:

Laut der Inventur 2008 habe die eingelagerte Mischsilage pro Kubikmeter einen Wert von € 29/m³. Die Bf. haben nach den Ausgangsrechnungen 2008 5973 Tonnen Mischsilage um € 21,51/to zum Gesamtpreis von € 128.479 an die B-GmbH verkauft. Ausgehend von den Rechnungen und der Inventur 2008 der Bf., ist der Kubikmeter Silage um 25,83% teurer als eine Tonne Silage gewesen. Daraus ist zu schließen, dass – wert- und mengenmäßig – 5.973 to Mischsilage einer Erntemenge in Kubatur von 4.430 m³ entsprechen. Die Silagemenge von 4430 m³ hat nämlich nach der Bewertung der Bf. den gleichen Warenwert wie die mit AR 2008 verkauften 5.973 Tonnen Silage um € 21,51/to (Gesamtpreis gerundet € 128.480).

Durch die AMA-Belege wird nachgewiesen, dass die Bf. Ernterzeugnisse aus 2008 von insgesamt 8.644 m³ an die B-GmbH geliefert haben. Aus der Lieferbescheinigung vom 31.12.2008 der Bf. geht ausdrücklich hervor, dass sie 5973 to Mischsilage, die nach der vorstehenden Berechnung des BFG mengenmäßig 4.430 m³ Mischsilage entsprechen fakturiert haben. Basierend auf den Inventurangaben der Bf. hat sich von 2007 auf 2008 – unter herausrechnen der von der Agrana bezogenen Rübenspitze - die Erntelagermenge um 780 m³ vermindert (Anfangsbestand 1.1.2008: eigene Ernterzeugnisse: 7.990 m³, Endbestand 31.12.2008: eigene Ernterzeugnisse: 7.210 m³ = Bestandsminderung

von 780 m³). In den Ausgangsrechnungen 2008 über Ernteerzeugnisse von geschätzt 4.430 m³ (=5.973 to) steckt auch der Verkauf des Lagerbestandes der Ernte 2007 von 780 m³, sodass der fakturierte Verkauf der Ernte 2008 demnach 3.650 m³ beträgt. Im Vergleich zur nachgewiesenen Verkaufsmenge der Ernte 2008 durch die AMA-Belege von 8.644 m³ errechnet sich daraus eine in den Erlösen nicht erfasste Fehlmenge aus der Ernte 2008 von 4.994 m³.

Die Bf. haben in der Inventur 2008 den Kubikmeter Mischsilage mit € 29 angesetzt. Vom Prüfer wurden auf Grund der Auskunft der nö. Landwirtschaftskammer € 25 pro m³ für die Erlösschätzung herangezogen.

Ein möglicher Schätzungsansatz wäre auch, die nachgewiesene Ernteverkaufsmenge von 8.644 m³ Silage mit dem erklärten Durchschnittserlös von € 25 zu verproben, sodass sich daraus ein realistischer Gesamterlös von € 216.100 ergibt. Nachdem die Bf. aus dem Verkauf ihrer Mischsilagen 2008 (5.973 to/€21,51) aber nur € 128.479 erklärt haben, bildet die Differenz von € 87.621 eine realistische Größenordnung für eine Erlöszuschätzung.

Da die Bf. im Beschluss des BFG vom 29.4.2019 zu einer Abänderung der Erlöszuschätzung 2008 in Gesamthöhe von € 53.045 gehört wurden, wird dieser Wertansatz in der Entscheidung des BFG beibehalten.

2.7. Schätzung des Erntelagerbestandes 2008

Die von der BP vorgenommene, aufwandswirksame Verminderung des Bestandes an Fertigen und unfertigen Erzeugnissen von € 253.170 lt. Erkl auf € 224.330 wird vom BFG übernommen. Der Lagerbestand 2008 (ebenso 2007 und 2009) wurde von den Bf. mit € 29 je Kubikmeter bewertet und darin sind die von der Agrana bezogenen 1.520 m³ Pressschnitzel enthalten. Daraus ergibt sich ein Erntelagerbestand aus eigenen Erzeugnissen von 6.215 m³ (Vorjahr lt. BFG 5.440 m³). Dies bedeutet unter Berücksichtigung der verkauften Ernteerzeugnisse 2008 (lt. AMA-Belege: 8644 m³) eine produzierte Gesamtemenge von rund 9400 m³. Der geschätzte Lagerbestandswert 2008 stimmt somit mit den Vorjahreswerten und den wahrscheinlichen betrieblichen Kapazitäten überein.

Bei der Erlöszuschätzung 2008 von € 53.045 und einer aufwandswirksamen Bestandsminderung lt. BP/BFG von € 28.840 ergibt sich bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft eine Erhöhung von € 24.205 (lt. Erkl. Verlust 2008 - € 251.759).

3. Sicherheitszuschlag

Die Anwendung eines Sicherheitszuschlages geht davon aus, dass bei mangelhaften Aufzeichnungen nicht nur die nachgewiesenermaßen nicht verbuchten Vorgänge, sondern auch noch weitere Vorgänge nicht aufgezeichnet wurden. Aufgabe eines Sicherheitszuschlages ist es, das Risiko möglicher weiterer Unvollständigkeiten von Aufzeichnungen auszugleichen; dabei sind die Umstände des Einzelfalles zu berücksichtigen.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist eine Schätzung mit Hilfe eines Sicherheitszuschlages eine Methode, die der korrigierenden Ergänzung der Besteuerungsgrundlagen, von denen anzunehmen ist, dass sie zu niedrig ausgewiesen wurden, dient. In Fällen, in denen nähere Anhaltspunkte für eine gebotene Schätzung nicht zu gewinnen sind, kann die Zuschätzung von Sicherheitszuschlägen in Betracht kommen. Solche Sicherheitszuschläge können sich beispielsweise an den Gesamteinnahmen, an den Einnahmenverkürzungen oder auch an den Umsätzen orientieren (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 18. Februar 1999, 96/15/0050).

Die Höhe des Sicherheitszuschlages hat sich nach den Besonderheiten des Schätzungsfallen und nach den festgestellten Fehlern, Mängeln und vermuteten Verminderungen des Ergebnisausweises, also nach den Gegebenheiten im Bereich des Tatsächlichen, zu richten.

Wie vorstehend bereits dargelegt, liegen gravierende Mängel der Erlöserfassung vor. Wenn in einer Großlandwirtschaft in drei aufeinander folgenden Jahren (2005, 2006 und 2007) keine (bzw. 2006 nur € 6.400) Erlöse aus dem Verkauf eigener Pflanzenerzeugnisse erfasst werden, aber aus den Grundaufzeichnungen (AMA-Belege) der Verkauf von 5.290 m³, 3205 m³ und 4640 m³ Ernteerzeugnissen in diesen Jahren erwiesen wird, so ist darin eine gravierende Verletzung einer ordnungsgemäßen Buchführung zu erblicken. Auch die in den Inventuren aufgeschriebenen Erntelagerbestände, weisen – wie aufgezeigt – bedeutende Mängel auf.

Eine genaue Ermittlung der Bemessungsgrundlagen ist bei einem landwirtschaftlichen Betrieb dieser Größenordnung und den bestehenden Mängeln der Buchführung nicht möglich.

Bei der Schätzung der Erlöse wurden nur die nachgewiesenen Erntelieferungen aus den AMA-Unterlagen für den Erhalt einer Energiepflanzenförderung berücksichtigt. Es kann nicht ausgeschlossen werden, dass außer diesen nachgewiesenen nicht erfassten Lieferungen auch noch andere Ernteerwerb (z.B. für die Schweinemast der B-GmbH) nicht in die Bücher aufgenommen wurden.

Keine Anhaltspunkte gibt es auch, in welchem Umfang aus mitbewirtschafteten Flächen oder, für den Güllebezug zur teilweisen Nutzung, überlassenen Flächen Zwischenfrüchte und andere Ernteerzeugnisse erlangt wurden. Dazu kommen eine Reihe weiterer ertrags- und erlösrelevanter Faktoren, die nicht ermittelt werden können. Vom BFG wurde bei der Schätzung auf die Preise und Wertangaben der Bf. abgestellt, auch wenn nach den Erhebungen der BP und Auskunft der nö LWK eher höhere Durchschnittspreise in diesem Jahr bestanden haben (z.B. 2007). Sind unterschiedliche Preis- und Wertangaben in einem Jahr vorgelegen, wurde vom BFG der niedrigere Wert bei der Schätzung herangezogen. Auch in der richtigen Preisfindung liegt in diesem Fall ein auszuschließendes Schätzungsrisiko.

Auf Grund der aufgezeigten Ungewissheiten ist die Erlösschätzung, bei der auf gesicherte Mindestwerte abgestellt wurde, nach den Gesetzen der Wahrscheinlichkeit

und unter Berücksichtigung der gesamten Umstände des Einzelfalles durch einen Sicherheitszuschlag von 15% der nachweislich nicht erklärten Ernteverkäufe zu ergänzen:

Sicherheitszuschlag	2006	2007	2008
Erlöszuschätzung/BFG	67.300,00	97.400,00	53.045,00
It. Pkt. 2.2., 2.3. u. 2.4.			
SZ 15%	10.095,00	14.610,00	7.956,75

Die Bf. wurden mit Beschluss vom 29.4.2019 zu den gesamten Schätzungen einschließlich des 15%igen Sicherheitszuschlages auf Basis der nachgewiesenen, nicht erfassten Lieferfehlmengen gehört und sie haben dazu keine Stellungnahme abgegeben. Auch im Erörterungsgespräch ist betreffend den Sicherheitszuschlag von den Bf. nichts Konkretes vorgebracht worden. Zudem waren die von den Bf. im Erörterungsgespräch abgegebenen Erklärungen (AMA-Belege seien kein Liefernachweis), nicht geeignet die Berechtigung und sachliche Richtigkeit der Schätzungen in Zweifel zu ziehen.

4. Eröffnungsbilanzberichtigung „Fertige und unfertige Erzeugnisse“ zum 1.1.2006

Laut den Inventuraufzeichnungen der Bf. waren am 31.12.2005 16.620 to Silage gelagert (1.700 to Gras, 2.520 to Roggen u. 12.400 to Mais). In welchem Umfang in dem Lagerbestand 2005 auch Ernteerzeugnisse aus dem Jahr 2004 enthalten waren, ist unbekannt und auch nicht mehr feststellbar. Im Prüfbericht wurde lediglich angemerkt, dass „im Jahr 2004 keine Inventurwerte und keine AMA-Unterlagen betreffend die Ernte 2004 vorhanden sind“.

Die Beschwerde (Seite 5) wendet sich gegen die Berichtigung der Eröffnungsbilanz 2006, mit der die BP das Umlaufvermögen „Fertige und unfertige Erzeugnisse“ von € 224.000 auf € 78.470 verminderte. Welche Überlegungen die BP bei der geschätzten Herabsetzung des Lagerbestandwertes anstellte, ist nicht nachvollziehbar. Der Bilanzansatz lt. BP würde nach den damaligen Wertverhältnissen (€ 21/to) einer Lagermenge von rund 3.700 to entsprechen (bei € 19/to lt. nö LWK 4.130 to).

Mit Ausgangsrechnung vom 5.9.2006 haben die Bf. Pflanzenerzeugnisse der Ernte 2005 von insgesamt 8.500 to an die B-GmbH verkauft (je to um € 21). Im Zeitraum zwischen Juni und September 2006 ist die Biogasanlage in Betrieb gegangen, sodass auch ein zeitlich zusammenpassender Bedarf der B-GmbH bestanden hat. Der Erlös aus diesem Verkauf wurde ordnungsgemäß abgerechnet und in den Büchern erfasst.

Es liegen keine plausiblen Gründe vor, weshalb dieser Geschäftsfall nicht so wie fakturiert und verbucht, auch tatsächlich stattgefunden haben soll. Schon wegen dieses widerspruchsfrei nachgewiesenen Verkaufes im Jahr 2006 von 8.500 to Ernteerzeugnissen 2005 kann die vorgenommene Eröffnungsbilanzberichtigung der BP auf eine Lagermenge von ca. 3.700 to bis 4.100 to nicht zutreffend sein.

Es liegt auch kein verständiger Grund vor, weshalb der Prüfer zu der Ansicht gelangte, dass dieser Verkauf bereits im Jahr 2005 stattgefunden haben soll. Der Einwand der Bf.

gegen die Rechtmäßigkeit der vorgenommenen Eröffnungsbilanzberichtigung in ihrer konkreten Ausgestaltung und Begründung ist daher berechtigt.

Eine Bilanzberichtigung dient dazu, die Bilanz mit den zwingenden Vorschriften des EStG und den zwingenden Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung in Einklang zu bringen. Eine Bilanzberichtigung hat insbesondere zu erfolgen, wenn Bilanzposten unrichtig sind, z.B. bei unrichtiger Bewertung.

Fraglich ist daher, ob der Bilanzansatz für „Fertige u. unfertige Erzeugnisse (Erntelagerbestand) zum 1.1.2006 in Höhe von € 224.000 richtig sein kann. Lt. der Inventuraufschreibung der Bf. handelt es sich bei diesem Lagerbestand um 16.620 to Silage (bestehend aus 1.700 to Gras, 2.520 to Roggen u. 12.400 to Mais).

Durch die AMA-Liefermeldung vom 14.11.2005 ist erwiesen, dass die Bf. im Oktober 2005 Erzeugnisse der Ernte 2005 von insgesamt 4.130 m³ (3000 m³ Mais, 750 m³ Sonnenblume und 380 m³ Gras) an die B-GmbH geliefert haben. Fest steht auch, dass die Bf. diesen Verkauf im Jahresabschluss 2005 und in der Umsatzsteuererklärung 2005 nicht erfasst haben.

Diese Fakten bedeuten für die Beurteilung der Richtigkeit des bilanzierten Erntelagerbestandes 2005, dass trotz des Verkaufes von Ernteprodukten 2005 von 4.130 m³ am Jahresende noch ein inventarisierte Lagerbestand von 16.620 to Silage vorhanden gewesen sein sollte. Für die Prüfung der Bilanzrichtigkeit ist dabei von Bedeutung, ob der dafür angesetzte Bilanzwert von € 224.000 zutreffend sein konnte. Dieser Erntelagerwert entspricht nach dem von den Bf. gewählten Bewertungsmaßstab und dem 2005 bestehenden Preisniveau (lt. nö. LWK € 19/m³) einer Erntemenge von rund 11.790 m³. Die Bf. hätten daher aus einer Eigen- und Pachtgrundfläche von 143 ha und teilweise mitbewirtschafteten Flächen (79ha) eine Gesamterntemenge von 15.920 m erwirtschaften müssen. Dabei wird vermutet ist, dass der Lagerbestand zum größten Teil aus der Ernte 2005 stammt.

Außerdem ist zu bedenken, dass die Bf. im Jahresabschluss 2006 eine Lagerbestandsminderung von € 83.416 verbuchen, ohne das ein Abgang der betreffenden Ernterzeugnisse, insb. durch Verkauf, erfasst und belegt ist (siehe dazu Pkt. 5).

Bei dieser Faktenlage und der aufgezeigten inhaltlichen Mängel der Inventuraufschreibung 2005 erachtet das BFG es als überaus wahrscheinlich, dass der Bilanzposten „Fertige und unfertige Erzeugnisse“ mit einem wesentlich zu hohen Wert angesetzt wurde. Dies kann auch deshalb erfolgt sein, weil die Bf. bei der Inventur der Lagerbestände die Bestandsminderung aus dem nicht verbuchten Verkauf (lt. AMA-Belege 4.130 m³) ebenfalls nicht erfasst haben.

Aus diesen Gründen gelangt das BFG zu der Auffassung, dass der Bilanzansatz betreffend „Fertige und unfertige Erzeugnisse“ zum 1.1.2006 unrichtig ist. Die erforderliche Lagerbestandsminderung wird nach dem Bewertungsmaßstab und den Wertangaben

der Bf. sowie der Preisauskunft der Landwirtschaftskammer mit € 83.416 geschätzt (je to € 20,19).

5. Bestandsminderung im Jahresabschluss zum 31.12.2006

Die Bf. verbuchten aus dem Ernteverkauf mit Ausgangsrechnung vom 5.9.2006, LW003/06 aufwandswirksam eine Bestandsminderung von € 219.000. Das entspricht mit Ausnahme von € 5000 (= 50 to Grassilage) dem gesamten in der Inventur 2005 erfassten Erntelagerbestand 2005.

Diese Rechnung enthält auch gemäß § 11 Abs. 1 Z. 3 lit. c UStG Mengenangaben und Warenbezeichnungen der Lieferung: Geliefert wurden demnach: 1.800 to Grassilage, 1800 to Roggensilage und 4900 to Mais- u. Sonnenblumensilage.

Nach der Inventur 2005 sind – mit Ausnahme einer für die Schätzung insgesamt vernachlässigbaren Größe von 100 to Grassilage und einer unbekannten Menge Sonnenblumensilage – diese Produkte auch vorhanden gewesen und wurden in der Bilanz mit folgenden Werten erfasst: je to. Grassilage € 25,88, je to Roggensilage € 22,22 und je to Maissilage € 10.

Bezüglich der Sonnenblumen ist naheliegend, dass diese in der Inventur 2005, ohne sie gesonderten anzuführen, einfach gemeinsam mit den 12.400 to Maissilage ausgewiesen wurden.

Zu welchem Anteil die mit AR v. 5.9.2006 verkauften 4.900 to Silage, aus Mais und aus Sonnenblumen bestehen, ist ebenfalls nicht ausgewiesen und auch nicht mehr feststellbar. Nach den Inventurwerten, die in den Bilanzposten „Fertige – und unfertige Erzeugnisse“ zum 1.1.2006 eingegangen sind, haben die mit der AR vom 5.9.2006 verkauften Silagen einen Bestandswert von € 135.584 (Gras 1800 to/€ 25,88 gesamt € 46.584, Roggen, 1800 to/22,22 gesamt € 39.996 und Mais/Sonnenblume 4900 to/€ 10).

Ein weiterer Verkauf des Erntelagerbestandes 2005 wurde im Jahr 2006 nicht erfasst. Im Widerspruch dazu steht die im Jahresabschluss aufwandswirksam verbuchte Lagerbestandsminderung von € 219.000. Bezüglich der Differenz von € 83.416 zu dem mit der AR vom 5.9.2006 nachgewiesenen tatsächlichen Warenabgang im Bilanzwert von € 135.584 sind nur zwei Sachverhalte denkbar, die ertragsteuerlich auf das gleiche Ergebnis hinauslaufen: Entweder die verbuchte Bestandsminderung wurde entgegen dem Bilanzzusammenhang um diesen Differenzbetrag zu hoch erfasst und die entsprechenden Ernteprodukte 2005 sind noch im Lagerbestand (entgegen der Inventuraufschreibung 2006) oder die Pflanzenerzeugnisse 2005 sind, so wie in der Inventur und Jahresabschluss 2006 ausgewiesen, ebenfalls im Jahr 2006 aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden. Nachdem die Bf. die Vernichtung einer Ernte, nämlich auch der inventarisierten Ernte 2005 im Wert von € 83.416 weder glaubhaft gemacht noch nachgewiesen haben, wäre bei dieser Sachverhaltsannahme der nicht in der Buchhaltung erfasste Verkauf dieses Erntebestandes 2005 im Jahr 2006 zu erfassen und es wären um diesen Betrag die Verkaufserlöse anzuheben.

Entsprechend dem Beschluss vom 29.4.2019 bleibt das BFG bei der für die Bf. vorteilhafteren Korrektur des Wareneinsatzes (aufwandswirksame Bestandsminderung) in der G+V 2006 um € 83.416, sodass dieser Geschäftsfall umsatzsteuerneutral bleibt. Dieser Ansatz korrespondiert mit der Eröffnungsbilanzberichtigung 2006 in Pkt. 4.

6. Fremdleistungen

Vereinbarungen unter nahen Angehörigen fehlt in der Regel der gewöhnliche Interessensgegensatz zwischen Vertragsparteien und unterliegen für die steuerliche Anerkennung einer erhöhten Beweisanforderung, indem sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben müssen und zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen und erfüllt worden wären. Die Leistungsbeziehung zwischen nahen Angehörigen unterliegt der wirtschaftlichen Betrachtungsweise und muss im Rahmen der Beweiswürdigung einem umfassenden Fremdvergleich standhalten.

Diese Beweisanforderung für Rechtsverhältnisse zwischen nahen Angehörigen gilt auch für Geschäftsbeziehungen zwischen einer GmbH und ihren beherrschenden Gesellschaftern oder mit dem Gesellschaftergeschäftsführer. Bei den Bf. ist der Ehegatte mit 75% Anteilen an der B-GmbH beherrschender Mehrheitsgesellschafter und die Ehegattin Gesellschafter-Geschäftsführerin. Sämtliche Anteile an der B-GmbH werden von den beiden Bf. gehalten. Die Vereinbarungen und Leistungsbeziehungen zwischen den Bf., der L-GbR, und ihrer im Privatvermögen gehaltener B-GmbH müssen daher den steuerlichen Kriterien für Angehörigenvereinbarungen entsprechen.

Neben den Erfordernissen für die steuerliche Anerkennung der Leistungsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen, muss die Leistungsverrechnung zwischen der B-GmbH und den Bf. auch den allgemeinen, umsatzsteuerrechtlichen Voraussetzungen für die Ausstellung von Rechnungen entsprechen (§§ 11 und 12 UStG 1994).

Eine ordnungsgemäße Rechnung, die zum Vorsteuerabzug berechtigt, muss unter anderem die Menge und handelsübliche Bezeichnung oder die Art und den Umfang der sonstigen Leistung (§ 11 Abs. 1 Z. 3 lit. c UStG) und den Tag der Lieferung oder sonstigen Leistung oder Leistungszeitraum (§ 11 Abs. 1 Z. 3 lit. d UStG) enthalten.

Die handelsübliche Beschreibung der Leistung und die Angabe des Liefer- oder Leistungszeitpunktes, bzw. Zeitraumes, hat den Zweck der nachprüfenden Kontrollmöglichkeit, ob die abgerechnete Leistung tatsächlich für den Unternehmer ausgeführt wurde.

Unter diesem Aspekt sind pauschale Leistungsbezeichnungen, z.B. Fuhrleistungen, ohne weitere Angaben, oder Sammelbegriffe, wie Lokalumbau, Regiearbeiten oder technische Beratung und Kontrolle im Konzern, unzureichend, weil damit die eindeutige Identifizierung welche konkrete Leistung tatsächlich erbracht wurde, der Abgabenbehörde nicht möglich ist. Bei unzureichender Leistungsbezeichnung in der Rechnung, ist ein Vorsteuerabzug unter der Voraussetzung noch zulässig, wenn in der Rechnung auf weitere Belege

ausdrücklich verweisen wird, die dann eine genaue Aufstellung der erbrachten Leistungen enthalten (Ruppe/Achatz, UStG⁵, § 11 Tz. 68).

Ein weiteres für den Vorsteuerabzug wesentliches Rechnungsmerkmal ist das Liefer- oder Leistungsdatum. Das ist der Tag, an dem die Ware geliefert oder die sonstige Leistung erbracht wurde. Bei Rechnungen ohne Leistungsdatum ist stets ungewiss, aus welchen Gründen das Datum fehlt und berechtigen daher nach der Judikatur des VwGH grundsätzlich nicht zum Vorsteuerabzug.

Die bloße Angabe der Dauer einer Leistung (z.B. 976 Arbeitsstunden mit Traktor) genügt nicht (VwGH, 23.09.2010, 2010/15/0110). Ein Vorsteuerabzug wird in den Fällen einer fehlenden oder unzureichenden Angabe des Leistungszeitpunktes oder Leistungszeitraumes (nur) dann zugelassen, wenn aus ergänzenden Belegen eine eindeutige Präzisierung der Leistung, wann diese erbracht wurde, möglich ist.

Die Angabe des Kalendermonats, in dem die Leistung(en) erbracht wurden, ist nicht ausreichend. Bei Sammelrechnungen, mit denen über laufende Leistungserbringungen abschnittsweise abgerechnet wird, darf der Abrechnungszeitraum ein Kalendermonat nicht übersteigen (Ruppe/Achatz, UStG⁵, § 11 Tz. 77).

Zur Leistungsverrechnung der B-GmbH an die Bf. sind Sachverhaltsausführungen auf Seite 4 bis 7 des Erkenntnisses erfolgt, die der Entscheidung zu Grunde liegen. Die Art und Weise dieser Leistungsverrechnung ist durch die aktenkundigen Rechnungen und Ermittlungsergebnisse eindeutig bewiesen. Schriftliche Vereinbarungen (Verträge) zwischen den beiden verbundenen Unternehmen über die Leistungserbringungen bestehen nicht. Auch existieren keine anderen schriftlichen Nachweise über die getroffenen Leistungsvereinbarungen. Ebenso fehlen Arbeitsaufzeichnungen, Leistungsaufschreibungen oder sonstige Dokumente, welche die von der B-GmbH ausgestellten „pauschalen Jahresrechnungen“ hinsichtlich der tatsächlich erbrachten Leistungen und der Leistungszeitpunkte oder konkreten Leistungszeiträume ergänzen würden.

Unter dem Titel „Fremdleistungen“ sind in den Jahresabschlüssen der Bf. folgende Aufwendungen erfasst:

Fremdleistungen	2006	2007	2008
Fremdfirmen:	20.739,91	32.463,61	25.327,55
Verbundene B-GmbH:			
a. Düngekosten (Verr. Gülle Transport u. Ausbringung)	132.300,00	35.000,00	
b. Produktionskosten (Verr. Traktormannstunden)	53.680,00	45.000,00	
c. Gesamtrechnung (für a+b)	185.980,00	80.000,00	156.000,00

Leistungen B-GmbH gesamt		156.000,00
--------------------------	--	------------

Die im BP-Arbeitsbogen beispielhaft dokumentierten Rechnungen der Fremdfirmen unterscheiden sich hinsichtlich der Leistungsbeschreibung und Leistungszeitpunkte auffallend von den Rechnungen der B-GmbH. Während die Rechnungen der Fremdfirmen den gesetzlichen Anforderungen entsprechen und daraus die tatsächliche Erbringung einer konkreten Leistung nachvollziehbar ist, die Leistungsinhalte fremdüblich und widerspruchsfrei sind, fehlt den von der B-GmbH ausgestellten Rechnungen diese Notwendigkeit.

Im Einzelnen zeigt sich dabei folgendes Bild:

Mit Rechnung vom 31.12.2006 (Nr. 2006a16) werden 976 Arbeitsstunden mit Traktor (New Holland TM 165) zu je € 55, gesamt € 53.680 verrechnet (auf der Rechnungskopie befindet sich von Unbekannten angebrachter handschriftlicher Vermerk „Zeitraum 4-12/06“).

Aus den vorstehenden rechtlichen Ausführungen ergibt sich, dass diese Rechnung nicht die Voraussetzungen des § 11 UStG erfüllt, weil die Ausstellung einer pauschalen Jahresrechnung über 976 Traktorarbeitsstunden keine Identifizierbarkeit und Kontrolle, welche konkreten Dienstleistungen zu welchen Leistungszeitpunkten tatsächlich erbracht wurden, ermöglicht. In gleicher Weise wurden mit Rechnung vom 1.3.2008 (Nr. 2008a/003) für den Zeitraum März bis Dezember 2007 9000 Traktorarbeitsstunden, in der Folge auf 900 Stunden berichtet, zu je € 50, gesamt € 45.000 verrechnet.

Abgesehen davon, dass nicht nachvollziehbar ist, wann welche Dienstleistungen wo erbracht wurden, ist auch nicht plausibel, warum im Folgejahr die Traktorleistungsstunde um € 5 billiger geworden ist.

Außer den Traktorarbeitsstunden wurden 2006 und 2007 von der B-GmbH Rechnungen über Transport und Ausbringung von Gülle an die Bf. gelegt. Im Jahr 2006 wurden für den „Lieferzeitraum März bis Oktober 2006 für 6300 m³ Gülle und Schmutzwasser mit Transport zum Feld und Ausbringung auf 285 ha Nutzfläche“, € 21 pro m³ Gülle, gesamt € 132.300 verrechnet.

Auch dieser Rechnung fehlt die Angabe der Leistungszeitpunkte, also die genaue Benennung der Tage, an denen Gülle auf die Felder ausgebracht wurde. Zudem fehlt eine hinreichende Leistungsbeschreibung, die detaillierte Angabe, welche Menge Gülle (bzw. Schmutzwasser) auf welche Felder ausgebracht wurde und welche Arbeitszeit, bzw. Teilentgelt auf diese einzelnen Dienstleistungen entfällt.

Dieses wesentliche Erfordernis einer nachvollziehbaren Leistungsbeschreibung wird im konkreten Fall an dem Umstand erkennbar, dass der landwirtschaftliche Betrieb der Bf. gar keine Nutzfläche von 285 ha hatte. Selbst unter Berücksichtigung der nur zur Mitbewirtschaftung überlassenen Flächen anderer Landwirte haben den Bf. maximal 222ha (2009: 229 ha) zur Verfügung gestanden. Für die Ausbringung von Gülle auf Flächen anderer Landwirte, die den Bf. auch nicht zur Mitbewirtschaftung

überlassen wurden, ist eine Kostenverrechnung selbstverständlich nicht möglich, weil der Veranlassungszusammenhang fehlt.

Die Rechnungslegung der B-GmbH weist außer der unzureichenden Leistungsbeschreibung und Fehlen der Leistungszeitpunkte auch gravierende inhaltliche Widersprüche auf. Im Folgejahr 2007 wurden mit Rechnung vom 1.3.2008 (Nr. 2008a/002) für „Gülletransport und Ausbringung im Zeitraum Mai – Dezember 2007“ von 7000 m³ Gülle, pro m³ Gülle € 50, gesamt € 35.000, verrechnet. Mit Rechnungsberichtigung vom 27.5.2008 wurde richtiggestellt, dass Transport und Ausbringung von 7000 m³ Gülle um € 5 pro m³ verrechnet wurden. Abgesehen davon, dass in der Rechnung für 2007 nun auch die Angabe der Gesamtfläche, auf der die 7000 m³ Gülle ausgebracht worden seien, fehlt, stellt sich die Frage, warum für die gleiche Leistung 2006 € 21 und 2007 € 5 verrechnet wurden. Die Bf. haben dazu im Erörterungsgespräch auf Behauptungsebene erklärt, im Jahr 2007 sei bei der Leistungsbeschreibung in der Rechnung irrtümlich ebenfalls „Güllletransport und Ausbringung“ angeführt worden, tatsächlich sei in diesem Jahr aber nur ein Gülletransport und keine zeitintensivere Ausbringung auf die Felder erfolgt. Deshalb seien nur € 5 pro Kubikmeter Gülle verrechnet worden.

Dieses mündliche Vorbringen der Bf. ist kein ausreichender Nachweis zur Feststellung der tatsächlichen Leistungserbringung und inhaltlich auch nicht plausibel. Unstrittig ist, dass die L-GbR kein eigenes Personal hatte und für die erforderlichen Arbeiten im landwirtschaftlichen Betrieb die Leistungen zugekauft wurden. Zum Teil von Fremdunternehmen, wo die Leistungsverrechnung auch in der gesamten Art und Weise fremdüblich und daher nicht zu beanstanden war und zu einem - auf Grund unzureichender Leistungsbeschreibung - nicht feststellbaren Teil durch landwirtschaftliches Personal der B-GmbH.

Warum im Jahr 2007 auch in der eigenen Landwirtschaft keine Ausbringung der Gülle durch die B-GmbH erfolgt sei, im Vorjahr jedoch schon, ist nicht verständlich. Die Feststellung welche Landwirte von den 7000 m³ Gülle beliefert wurden, wäre entscheidungsrelevant, bleibt aber auf Grund unzureichender Leistungs- und Lieferaufzeichnungen im Dunkeln.

In der Beschwerde wird vorgebracht, dass die B-GmbH in den Abnahmevereinbarungen lediglich die „Zurverfügungstellung von Gülle ab Lager“ verbindlich zugesagt habe und sich im Gegenzug die Landwirte zur Abnahme einer bestimmten vereinbarten Göllemenge verpflichtet hätten. Es gibt aber zu der verrechneten 7000 m³ keinen Nachweis, aus dem festgestellt werden könnte, inwiefern die B-GmbH durch den Transport und allenfalls die Ausbringung einer konkreten Menge Gülle an unbekannte Landwirte eine Lieferung und Leistung gegenüber den Bf. erbracht habe.

Vielmehr vermitteln die pauschalen und inhaltlich widersprüchlichen Jahresrechnungen das Bild einer beliebigen Leistungsverrechnung über ein erwünschtes Gesamtergebnis. Genau dieser Umstand wird durch den fehlenden Interessensgegensatz zwischen

den verbundenen Unternehmen begünstigt und sollte durch die steuerrechtlichen Anforderungen der Fremdüblichkeit und Nachvollziehbarkeit der Leistungsverrechnung vermieden werden.

Mit Jahresrechnung vom 31.12.2008 wurden von der B-GmbH folgende Leistungen verrechnet: 2700 Stunden für Traktor und Mann zu je € 40/h gesamt € 108.000, 2000 Stunden für Traktorfahrer zu je € 12/h, gesamt € 24.000 und 2400 Stunden für spezielle Geräte (LKW-Anhänger, 3-Achs-Gülltfässer, Abschiebewagen 10 to) je € 10/h gesamt € 24.000. Insgesamt wurde mit der Jahresrechnung 2008 offensichtlich für Produktions- und Düngeleistungen € 156.000 verrechnet.

Auch diese Pauschalrechnung entspricht nicht den steuerlichen Anforderungen hinsichtlich einer nachvollziehbaren Beschreibung der tatsächlich erbrachten Leistungen. Es gibt keine Möglichkeit der Feststellung auf welchen Feldern, welche konkreten Arbeiten, wann, bzw. in welchem Zeitraum – mit den angeführten Maschinen und Geräten – verrichtet wurden. Der aufgezeigte Widerspruch durch nicht erklärbare Unterschiede der verrechneten Leistungen in den Jahren 2006 bis 2008 setzt sich in der Rechnung vom 31.12.2008 fort. In diesem Jahr kostet die Traktormannstunde nun € 40 (2006: € 55, 2007: € 50). Auch die 2008 geleistete Arbeitszeit von insgesamt 4700 Mannstunden steht in einem Widerspruch zu den Vorjahren. Die auffallend hohen Schwankungen der jährlichen Leistungen der B-GmbH für die Bf. bei einem eher konstanten Betriebsgeschehen sind nicht nachvollziehbar.

Auf Grund der aufgezeigten bedeutsamen Mängel der Leistungsverrechnung und Rechnungslegung zwischen den beiden verbundenen Unternehmen wurden von der BP die geltend gemachten Betriebsausgaben und Vorsteuern nur in dem Umfang anerkannt, als auf Grundlage einer Schätzung angenommen werden konnte, dass in diesem Umfang tatsächlich Leistungen erbracht worden sind. Wie in Tz. 3 des BP-Berichtes im Detail dargestellt, wurden den ohne feststellbare Leitungserbringung verrechneten Düngekosten im Jahr 2006 und 2007 und den nach Produktions- und Düngekosten nicht mehr aufgegliederten Gesamtkosten des Jahres 2008 der Betriebsausgaben- und Vorsteuerabzug, wie folgt versagt (in Euro):

Leistungsverrechnung B-GmbH für Produktion u. Düngung	2006	2007	2008
Gesamtaufwand lt. Bf. netto	185.980,00	80.000,00	156.000,00
BA-Kürzung lt. BP/FA	116.900,00*	16.025,00*	70.636,00**
Anerkannte geschätzte Betriebsausgaben	69.080,00	63.975,00	85.364,00
VSt-Kürzung lt. BP (20% v. BA-Kürzung)	23.380,00	3.205,00	14.127,20
Anerkannte geschätzte VSt lt. BP	13.816,00	12.795,00	17.072,80

*Düngekosten, **Gesamtkosten

Ob die B-GmbH in Folge der Außenprüfung von der Möglichkeit einer Rechnungsberichtigung Gebrauch machte, ist nicht aktenkundig.

Das BFG erachtet die im Schätzungswege erfolgte Anerkennung von Betriebsausgaben und Vorsteuern auf Grund der vorgenommenen Leistungsverrechnung der B-GmbH – lediglich in dem Umfang als eine tatsächliche Leistungserbringung für die L-GBR möglich war –grundsätzlich für zutreffend. Da das BFG aber vom Ansatz der BP hinsichtlich eines fixen Sicherheitszuschlages von € 3.000 abgewichen ist, war auch die Schätzung im Rahmen der Leistungsverrechnung insofern zu korrigieren, als die nach Erfahrungswerten ermittelten Hektarkosten, nicht bloß für die Eigen- und Pachtflächen, sondern auch für die mitbewirtschafteten Flächen berücksichtigt wurden. Dadurch ergeben sich folgende Änderungen zu Gunsten des Bf.:

Leistungsverrechnung Produktion u. Düngung	2006	2007	2008
Eigen- u. Pachtflächen lt. BP in ha	140	165	191
Gesamtflächen lt. BFG in ha	222	222	229
Gesamtaufwand lt. Bf. netto	185.980,00	80.000,00	156.000,00
BA-Kürzung lt. BFG	107.880,00	9.470,00	25.056,00
Anerkannte Betriebsausgaben lt. BFG	78.100,00	70.530,00	130.964,00
VSt-Kürzung lt. BFG (20% v. BA-Kürzung)	21.576,00	1.894,00	5.011,20
Anerkannte geschätzte VSt lt. BFG	15.620,00	14.106,00	26.192,80

Dem Einwand der Bf., dass die BP bei dieser Schätzung nur auf die Eigen- und Pachtflächen abgestellt habe, für die mitbewirtschafteten Flächen aber keine Produktions- und Düngekosten berücksichtigte, wurde damit Rechnung getragen.

Im Übrigen war die auf Basis einer Schätzung vorgenommene Kürzung der Betriebsausgaben und Vorsteuern, auf Grund der nicht fremdüblichen und nicht dem § 11 UStG entsprechenden Leistungsverrechnung der B-GmbH, in dem Umfang als eine tatsächliche Leistungserbringung nicht feststellbar war, rechtmäßig. Dieses Schätzungsergebnis steht insgesamt mit den branchenspezifischen Erfahrungen im Einklang.

7. Änderung der Umsatzsteuer 2006 wegen unrichtigen Steuerausweises

Von den Bf. wurde die Rechnung vom 5.9.2006 (Nr. LW 01/06) an die B-GmbH, betreffend die Baustelle BIOGAS, für den Zeitraum 02-08/2006 über die Lieferung von Bau- und Kanthölzern um € 57.400 sowie der Lieferung von Schüttmaterial und die Erbringung von Erdbauarbeiten sowie Hangbegrünungen um insgesamt € 170.600, mit dem Gesamtbetrag von € 228.000 zuzüglich ausgewiesener Umsatzsteuer von 10% (USt 22.800) ausgestellt.

Nach der Systematik des Umsatzsteuergesetztes (UStG 1994) ist grundsätzlich jeder steuerpflichtige Umsatz mit 20% zu versteuern, soweit nicht in den Absätzen 2 bis 4 des § 10 UStG für bestimmte Umsätze ein ermäßigter Steuersatz normiert ist oder die Sondervorschrift des § 22 UStG für Umsätze nichtbuchführungspflichtiger land- und forstwirtschaftlicher Betriebe zur Anwendung kommt.

Die Bf. haben mit Anbringen vom 23.11.1990 zur Regelbesteuerung nach den allgemeinen Vorschriften des UStG gemäß § 22 Abs. 6 UStG optiert. Diese Erklärung ist für die im Streitfall maßgebenden Veranlagungsjahre bis 2008 nicht widerrufen worden.

Für die mit der Ausgangsrechnung vom 5.9.2006 verrechneten Lieferungen (Bau- und Kanthölzer und Schüttmaterial) und sonstigen Leistungen (Erdarbeiten, Schüttmaterialverarbeitung, Formung- und Verdichtung, Hangflächenbegründung und Aufforstung) besteht kein begünstigter Steuersatz.

Es liegt keine dem 10%igen Steuersatz unterliegende Lieferung eines land- und forstwirtschaftlichen Erzeugnisses nach § 10 Abs. 3 UStG iVm. Anlage 1 Z. 1-10 vor und auch kein Tatbestand des ermäßigten Steuersatzes von 13 % nach § 11 Abs. 3 iVm. Anlage 2 Z. 1 bis 9 ist bei den abgerechneten Lieferungen und sonstigen Leistungen verwirklicht.

Weist der Unternehmer in der Rechnung einen geringeren Steuerbetrag aus, als er nach der gesetzlichen Lage schuldet, hat dies keinen Einfluss auf die Höhe der Steuerschuld. Der Unternehmer schuldet den USt-Betrag, der sich aus der Anwendung der gesetzlichen Vorschriften ergibt. Wird in diesem Fall die Rechnung nicht berichtigt, so ist der Gesamtbetrag der Rechnung als Entgelt zuzüglich der gesetzlich geschuldeten USt anzusehen, somit die Bemessungsgrundlage (Entgelt) unter Anwendung des zutreffenden Steuersatzes aus dem Gesamtbetrag herauszurechnen (VwGH 23.1.1978, 1851/76). Der Abnehmer kann nur den in der Rechnung ausgewiesenen Betrag als Vorsteuer abziehen (zitiert aus Ruppe/Achaz, UStG⁵, § 11 Tz. 117).

Da die Umsätze in der von den Bf. ausgestellten Rechnung vom 5.9.2006 dem Normalsteuersatz von 20% unterliegen, ist aus dem vereinbarten Gesamtbetrag von € 250.800 die gesetzliche Umsatzsteuer von 20% herauszurechnen. Das Nettoentgelt für diese dem 20% Steuersatz unterliegende Umsätze beträgt somit € 209.800 und die gesetzlich geschuldet Umsatzsteuer € 41.800.

Der angefochtene Umsatzsteuerbescheid 2006 war daher insoweit abzuändern, dass die Umsätze mit dem Steuersatz von 10% um den Betrag von € 228.000 zu vermindern und die Umsätze mit dem Steuersatz von 20% um den Betrag von € 209.000 zu erhöhen war. Daraus resultiert eine USt-Nachforderung von € 19.000.

8. Feststellung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft 2009

Im Jahresabschluss 2009 und der Abgabenerklärung wurde von den Bf. das Ergebnis der abgabenbehördlichen Prüfung der Jahre 2006 bis 2008 nicht übernommen. Das wirkt sich auf Grund des Bilanzzusammenhangs beim Betriebsvermögensvergleich insoweit aus,

als von der BP das Umlaufvermögen „Fertige und unfertige Erzeugnisse“ zum 31.12.2008 um € 28.840 niedriger bewertet wurde (lt. Bf. € 253.170, lt. BP € 224.330, BP-Bericht, Tz. 1, Seite 5). Das bedeutet, diese aufwandswirksame Lagerbestandsminderung ist im Wirtschaftsjahr 2008 und nicht – wie von den Bf. in Fortsetzung ihres Bilanzansatzes erklärt – im Wirtschaftsjahr 2009 eingetreten.

Aus diesem Grunde wurden vom Finanzamt im Feststellungsbescheid 2009 vom 22.07.2011 die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft von einem erklärten Verlust in Höhe - € 26.903,01 - um den bereits 2008 berücksichtigten Aufwand (Lagerbestandsminderung) von € 28.840 - auf einen Gewinn von € 1.936,99 angepasst.

Das BFG hat in seiner Entscheidung diese Feststellung der Außenprüfung übernommen und in Punkt 2.7. des Erkenntnisses dargelegt, weshalb im Rahmen der gesamten Schätzung dieser Wertansatz mit größter Wahrscheinlichkeit den wahren Besteuerungsgrundlagen entspricht (idZ auch zur Erlösschätzung 2008, Pkt. 2.6. und zum Sicherheitszuschlag, Pkt. 3.).

Aus diesem Grunde wurde mit den Ausführungen in der Beschwerde und in dem ergänzenden Schriftsatz vom 15.12.2011 hinsichtlich der Anpassung des Einkünftefeststellungsbescheides 2009 an den vom BFG mit diesem Erkenntnis geänderten Bilanzwert „Fertige und unfertige Erzeugnisse“ zum 31.12.2008 keine Rechtswidrigkeit aufgezeigt.

9. Zusammenfassung und Überblick

Die sich aus der Entscheidung ergebenden Nachforderungen an Umsatzsteuer sind entsprechend einer periodengerechten Gewinnermittlung zu passivieren. In der Darstellung der Mehr-Weniger-Rechnung ergeben sich zu den erklärten Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft folgende Änderungen (in EURO):

Mehr-Weniger-Rechnung	2006	2007	2008
EaLuF lt. Erklr.	26.983,49	5.181,42	-251.759,64
Korr. Bestandsminderung Pkt. 5.	83.416,00		
Änderung Lagerbestand Pkt. 2.3., 2.5. und 2.7.	96.370,00	-73.950,00	-28.840,00
Erlöserhöhung Pkt. 2.2., 2.4. u. 2.6.	67.305,00	97.440,00	53.045,00
Erlöserhöhung/SZ Pkt. 3	10.095,00	14.610,00	7.956,00
Fremdleistungen/Lst-Verr.-B-GmbH	107.880,00	9.470,00	25.056,00
Pensions-Rst, Tz. 4 BP-Bericht*		29.820,00	1.160,00
Ust-Passivierungen:			

Vst-Kürzung, RE-U., Tz 5 BP-Bericht*		-2.199,00	
VSt-Kürz., Fremdleistungen, Pkt. 6.	-21.576,00	-1.894,00	-5.011,20
Ust-Nachford. Erlösschätzung, Pkt. 2.2., 2.4., 2.6. und Pkt. 3. gesamt	-7.740,00	-11.205,00	-6.100,10
Ust-Nachforderung RE 5.9.06, Pkt. 7	-19.000,00		
EaLuF lt. BFG	343.733,49	67.273,42	-204.493,94

*kein Beschwerdepunkt, von den Bf. akzeptiert.

Zusammenfassend war den Beschwerden aus den vorgenannten Gründen kein Erfolg beschieden. Die Rechtmäßigkeit der Wiederaufnahmbescheide und des Bescheides über die Feststellung der Einkünfte für 2009 war zu bestätigen und die Beschwerden somit abzuweisen. Die angefochtenen Bescheide über die Feststellung der Einkünfte für 2006, 2007 und 2008 sowie die Umsatzsteuerbescheide 2006, 2007 und 2008 waren überdies abzuändern.

10. Zulässigkeit der Revision

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird (Art. 133 Abs. 4 B-VG). Die zu behandelnden Tatsachenfragen (Schätzungen) sind keiner Revision zugänglich. In der Entscheidung war keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zu lösen. Das Verwaltungsgericht folgte in den zu behandelnden Rechtsfragen der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Die Revision war daher nicht zuzulassen.

Wien, am 18. Dezember 2019