

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache Bf., gegen den Bescheid des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr vom 10.5.2010 (Steuernummer: 123/4567) betreffend Einkommensteuer 2009 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

1. Sachverhalt und Parteivorbringen

Der Beschwerdeführer (infolge Bf) ist Sachverständiger für Bienenzucht. Für durchgeführte Seuchenerhebungen erhält er vom Land Oö Gebühren und Kostenersätze. Am 04.05.2010 langte die Einkommenssteuererklärung für das Jahr 2009 bei der belangten Behörde ein. Bei der Einkommensteuer (ESt) erklärte der Bf Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv 2.689,28 €. Er machte Betriebseinnahmen iHv 3.902,03 €, Reise- und Fahrtspesen iHv 505,29 € und die bezahlte Umsatzsteuer iHv 650,34 € geltend. Er übermittelte auch einen Lohnzettel, der steuerpflichtige Bezüge (245) iHv 26.362,58 € enthielt. Am 10.05.2010 erging der ESt-Bescheid für das Jahr 2009. Das Einkommen des Bf wurde mit 28.836,19 € und die ESt mit 1.458,87 € festgelegt. Die belangte Behörde ging von Einkünften aus Gewerbebetrieb iHv 2.686,28 € und Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit iHv 26.362,58 € aus.

Am 09.06.2010 erhob der Bf Berufung gegen den ESt-Bescheid 2009, da er der Ansicht sei, dass seine für die Veterinärabteilung geleistete Arbeit nicht gewerblich einzuordnen sei, sondern als imkerliche Tätigkeit unter den steuerlichen Status des nichtbuchführenden Landwirtes falle und somit die steuerliche Beurteilung eine andere sei. Seine Tätigkeit als Bienensachverständiger beeinträchtige durch hohen Zeitaufwand die Bewirtschaftung der eigenen Imkerei. Als Bienensachverständiger sei er angelobter Vertreter des Amtstierarztes in Bezug auf bestimmte Bienenkrankheiten. Bienensachverständiger sei

ein Sonderfall im Veterinärrecht. Bei Bienensachverständigen-Schulungsveranstaltungen sei ihm erklärt worden, dass bei einem Rechnungsbetrag bis 730 € keine Meldepflicht gegenüber dem Finanzamt bestehe. Es stelle sich ihm die Frage, weshalb ein solcher Freibetrag bei ihm nicht berücksichtigt worden ist.

Die Berufungsvorentscheidung (infolge BVE) erging am 15.06.2010. Die vom Bf ausgeübte Tätigkeit als Bienensachverständiger sei gemäß § 23 EStG den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzurechnen und seien keinesfalls Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft. Sind im Einkommen lohnsteuerpflichtige Einkünfte enthalten, so sei gemäß § 41 EStG der Steuerpflichtige zu veranlagern, wenn er andere Einkünfte bezogen hat, deren Gesamtbetrag 750 € übersteigt. Der Bf habe im Jahr 2009 Einkünfte iHv 2.689,28 € neben lohnsteuerpflichtigen Einkünften erzielt, weshalb er zur Meldung verpflichtet gewesen sei. Dass der Freibetrag pro Rechnungsbetrag zu berücksichtigen sei, sei nicht richtig.

Am 16.07.2010 brachte der Bf gegen die BVE vom 15.06.2010 einen Vorlageantrag ein und führte aus, dass seine geleistete Arbeit unter den steuerlichen Status des nichtbuchführenden Landwirtes einzuordnen sei. Die Bezeichnung Bienensachverständiger sei überzogen und irreführend. Es gehe bei dieser Arbeit nur um das Segment der Bienenkrankheiten (speziell amerikanische Faulbrut) und praktisch jeder Imker, die meist nicht buchführende Landwirte seien, könne diese Tätigkeiten ausführen. Diese Arbeit müsse allerdings von Imkern (nichtbuchführende Landwirte) ausgeführt werden, denn nur wenige Amtstierärzte würden sich zu Bienenständen begeben und die Bienenvölker selbst überprüfen. Der Arbeitsumfang eines Bienensachverständiger sei auch nie abschätzbar und ein verantwortungsvoller Bienensachverständiger würde auch die Arbeit nach dem Erreichen des Freibetrages von 730 € fortsetzen. Im Falle des Bf hätte auch das Fehlverhalten von Imkern zu einem wesentlich höheren Arbeitsaufwand beigetragen. Interessant sei für ihn auch die Tatsache, dass er die Arbeit in zwei Jahren erbracht habe, aber bedingt durch den Abrechnungsmodus (es würde erst nach Abschluss der Arbeit abgerechnet und nicht mit Jahresende) diese als Einkommen eines Jahres gewertet werde. Der Bf habe überdies die Erklärung zum Freibetrag von 730€ so verstanden, dass bei Überschreitung dieser Summe auch dieser Betrag zu versteuern sei und wünsche um Bestätigung oder Korrektur. Als Anlage legte der Bf das Schreiben an die Bezirkshauptmannschaft bei, mit welchem er seine Tätigkeit als Bienensachverständiger zurücklegte. Als Begründung gab er die steuerliche Einstufung durch die belangte Behörde an.

Der Vorlageantrag der belangten Behörde wurde am 26.06.2010 dem unabhängigen Finanzsenat (UFS) zur Entscheidung vorgelegt. Das Rechtsmittel blieb unerledigt und ging daher an das Bundesfinanzgericht (BFG) über. Die Beschwerdesache war der Gerichtsabteilung xxxx der Einzelrichterin Rin. zur Entscheidung zugeteilt. Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 22.4.2015 wurde die Beschwerdesache der Gerichtsabteilung xxxx abgenommen und in weiterer Folge der Gerichtsabteilung xxx (Einzelrichter R.) im Wege des Aktenverteilungsprogrammes (AVS) neu zugeteilt.

2.Rechtslage

Nach **§ 2 Abs. 3 EStG 1988** unterliegen der Einkommensteuer nur:

1. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 21),
2. Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 22),
3. Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23),
4. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25),
5. Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 27),
6. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 28),
7. sonstige Einkünfte im Sinne des § 29.

Gemäß **§ 17 Abs. 4 EStG 1988 idF BGBl I Nr. 100/2006** können für die Ermittlung des Gewinnes weiters mit Verordnung des Bundesministers für Finanzen Durchschnittssätze für Gruppen von Steuerpflichtigen aufgestellt werden. Die Durchschnittssätze sind auf Grund von Erfahrungen über die wirtschaftlichen Verhältnisse bei der jeweiligen Gruppe von Steuerpflichtigen festzusetzen. Solche Durchschnittssätze sind nur für Fälle aufzustellen, in denen weder eine Buchführungspflicht besteht noch ordnungsmäßige Bücher geführt werden, die eine Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich ermöglichen.

Nach **§ 19 Abs. 1 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 99/2007** sind Einnahmen in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. Regelmäßig wiederkehrende Einnahmen, die dem Steuerpflichtigen kurze Zeit vor Beginn oder kurze Zeit nach Beendigung des Kalenderjahres, zu dem sie wirtschaftlich gehören, zugeflossen sind, gelten als in diesem Kalenderjahr bezogen. Nachzahlungen von Pensionen, über deren Bezug bescheidmäßig abgesprochen wird, sowie Nachzahlungen im Insolvenzverfahren gelten in dem Kalenderjahr als zugeflossen, für das der Anspruch besteht. Bezüge gemäß § 79 Abs. 2 gelten als im Vorjahr zugeflossen. Die Lohnsteuer ist im Zeitpunkt der tatsächlichen Zahlung einzubehalten. Für das abgelaufene Kalenderjahr ist ein Lohnzettel gemäß § 84 an das Finanzamt zu übermitteln. Die Vorschriften über die Gewinnermittlung bleiben unberührt.

Gemäß **§ 21 Abs. 1 EStG 1988 idF BGBl Nr. 400/1988** sind Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft:

1. *Einkünfte aus dem Betrieb von Landwirtschaft, Forstwirtschaft, Weinbau, Gartenbau, Obstbau, Gemüsebau und aus allen Betrieben, die Pflanzen und Pflanzenteile mit Hilfe der Naturkräfte gewinnen. Werden Einkünfte auch aus zugekauften Erzeugnissen erzielt, dann gilt für die Abgrenzung zum Gewerbebetrieb § 30 Abs. 9 bis 11 des Bewertungsgesetzes 1955.*
2. *Einkünfte aus Tierzucht- und Tierhaltungsbetrieben im Sinne des § 30 Abs. 3 bis 7 des Bewertungsgesetzes 1955.*
3. *Einkünfte aus Binnenfischerei, Fischzucht und Teichwirtschaft sowie aus Bienenzucht.*

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

(2) *Zu den Einkünften im Sinne des Abs. 1 gehören auch:*

1. *Einkünfte aus einem land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetrieb. Als Nebenbetrieb gilt ein Betrieb, der dem land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb zu dienen bestimmt ist.*
2. *Gewinnanteile der Gesellschafter von Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind, sowie die Vergütungen, die die Gesellschafter von der Gesellschaft für ihre Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft oder für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen haben. Voraussetzung ist jedoch, daß die Tätigkeit der Gesellschaft ausschließlich als land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit anzusehen ist*
3. *Veräußerungsgewinne im Sinne des §24.*

Gemäß **§ 22 EStG 1988 idF BGBl Nr. 201/1996** sind Einkünfte aus selbständiger Arbeit:

1. *Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit. Zu diesen Einkünften gehören nur*
 - a. *Einkünfte aus einer wissenschaftlichen, künstlerischen, schriftstellerischen, unterrichtenden oder erzieherischen Tätigkeit.*
 - b. *Einkünfte aus der Berufstätigkeit der*
 - *staatlich befugten und beeideten Ziviltechniker oder aus einer unmittelbar ähnlichen Tätigkeit sowie aus der Berufstätigkeit der*
 - *Ärzte, Tierärzte und Dentisten,*
 - *Rechtsanwälte, Patentanwälte, Notare und Wirtschaftstreuhänder,*
 - *Unternehmensberater, Versicherungsmathematiker, Schiedsrichter im Schiedsgerichtsverfahren,*
 - *Bildberichterstatter und Journalisten,*
 - *Dolmetscher und Übersetzer.*

Zu den Einkünften aus freiberuflicher Tätigkeit zählen auch die Entgelte der Ärzte für die Behandlung von Pfleglingen der Sonderklasse (einschließlich ambulatorischer Behandlung), soweit diese Entgelte nicht von einer Krankenanstalt im eigenen Namen vereinnahmt werden.

3. *Einkünfte aus*

- *der therapeutischen psychologischen Tätigkeit von Personen, die die geistes- oder naturwissenschaftlichen Universitätsstudien mit dem Hauptfach Psychologie abgeschlossen haben*
- *der Tätigkeit als Hebamme*
- *der Tätigkeit im medizinischen Dienst im Sinne des § 52 Abs. 4 des Bundesgesetzes BGBl Nr 102/1961*

Eine freiberufliche Tätigkeit liegt auch dann vor, wenn ein Angehöriger eines freien Berufes in seinem Beruf

- im Rahmen von Veranstaltungen tätig wird, denen die für das Vorliegen einer freiberuflichen Tätigkeit erforderlichen Eigenschaften fehlen
- sich der Mithilfe fachlich vorgebildeter Arbeitskräfte bedient. Abgesehen vom Fall einer vorübergehenden Verhinderung muß er selbst auf Grund eigener Fachkenntnisse leitend und eigenverantwortlich tätig werden.

2. Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit. Darunter fallen nur:

- Einkünfte aus einer vermögensverwaltenden Tätigkeit (zB für die Tätigkeit als Hausverwalter oder als Aufsichtsratsmitglied).
- Die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2) aufweisende Beschäftigung gewährt werden. Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25% beträgt. Die Beteiligung durch Vermittlung eines Treuhänders oder einer Gesellschaft steht einer unmittelbaren Beteiligung gleich. Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit sind auch die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die für eine ehemalige Tätigkeit einer Person gewährt werden, die in einem Zeitraum von zehn Jahren vor Beendigung ihrer Tätigkeit durch mehr als die Hälfte des Zeitraumes ihrer Tätigkeit wesentlich beteiligt war. Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit sind weiters Zuwendungen von Privatstiftungen im Sinne des § 4 Abs. 11, soweit sie als Bezüge und Vorteile aus einer bestehenden oder früheren Beschäftigung (Tätigkeit) anzusehen sind.

3. Gewinnanteile der Gesellschafter von Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind, sowie die Vergütungen, die die Gesellschafter von der Gesellschaft für ihre Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft oder für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen haben.

Voraussetzung ist jedoch, daß

- die Tätigkeit der Gesellschaft ausschließlich als selbständige Arbeit anzusehen ist und
- jeder einzelne Gesellschafter im Rahmen der Gesellschaft selbständig im Sinne der Z 1 oder 2 tätig wird. Dies ist aber nicht erforderlich, wenn berufsrechtliche Vorschriften Gesellschaften mit berufsfremden Personen ausdrücklich zulassen

4. Bezüge und Vorteile aus Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen, soweit sie nicht unter § 25 fallen.

5. Veräußerungsgewinne im Sinne des § 24.

Gemäß **§ 23 EStG 1988 idF BGBl Nr. 100/2006** sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb:

1. Einkünfte aus einer selbständigen, nachhaltigen Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn die Betätigung weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft noch als selbständige Arbeit anzusehen ist.
2. Gewinnanteile der Gesellschafter von Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind (wie insbesondere offene Gesellschaften und

Kommanditgesellschaften), sowie die Vergütungen, die die Gesellschafter von der Gesellschaft für ihre Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft, für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen haben.

3. Veräußerungsgewinne im Sinne des § 24.

Bei der erstmaligen Veranlagung für ein Kalenderjahr sind gemäß **§ 37 Abs. 9 EStG 1988 idF BGBl I Nr. 52/2009** auf Antrag positive Einkünfte aus selbständiger künstlerischer Tätigkeit im Sinne des § 10 Abs. 2 Z 5 des Umsatzsteuergesetzes 1994 und aus schriftstellerischer Tätigkeit beginnend mit dem Veranlagungsjahr, das zwei Jahre vor dem Kalenderjahr liegt, dem die Einkünfte zuzurechnen sind, gleichmäßig auf drei Jahre zu verteilen. Der Antrag ist in der Steuererklärung für das Kalenderjahr zu stellen, dem die zu verteilenden Einkünfte zuzurechnen sind. Der Antrag ist unwiderruflich. Wird ein derartiger Antrag gestellt, sind die betreffenden Verfahren wiederaufzunehmen.

Gemäß **§ 41 Abs. 1 EStG 1988 idF BGBl Nr. 61/2009** ist der Steuerpflichtige bei lohnsteuerpflichtigen Einkünften zu veranlagern, wenn:

- 1. er andere Einkünfte bezogen hat, deren Gesamtbetrag 730 Euro übersteigt,*
- 2. im Kalenderjahr zumindest zeitweise gleichzeitig zwei oder mehrere lohnsteuerpflichtige Einkünfte, die beim Lohnsteuerabzug gesondert versteuert wurden, bezogen worden sind.*
- 3. im Kalenderjahr Bezüge gemäß § 69 Abs. 2, 3, 5, 6, 7 oder 8 zugeflossen sind,*
- 4. in einem Freibetragsbescheid für das Kalenderjahr berücksichtigte besondere Verhältnisse gemäß § 63 Abs. 1 nicht in der ausgewiesenen Höhe zustehen,*
- 5. der Alleinverdienerabsetzbetrag oder der Alleinerzieherabsetzbetrag berücksichtigt wurde, aber die Voraussetzungen nicht vorlagen.*
- 6. der Arbeitnehmer eine unrichtige Erklärung abgegeben hat oder seiner Meldepflicht gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 nicht nachgekommen ist.*
- 7. der Arbeitnehmer eine unrichtige Erklärung gemäß § 3 Abs. 1 Z 13 lit. b 5. Teilstrich abgegeben hat oder seiner Verpflichtung, Änderungen der Verhältnisse zu melden, nicht nachgekommen ist.*
- 8. der Einkünfte im Sinn des § 3 Abs. 1 Z 32 bezogen hat.*

§ 39 Abs. 1 dritter Satz ist anzuwenden.

(2) Liegen die Voraussetzungen des Abs. 1 nicht vor, so erfolgt eine Veranlagung nur auf Antrag des Steuerpflichtigen. Der Antrag kann innerhalb von fünf Jahren ab dem Ende des Veranlagungszeitraums gestellt werden. **§ 39 Abs. 1 dritter Satz** ist anzuwenden.

(3) Sind im Einkommen lohnsteuerpflichtige Einkünfte enthalten, ist von den anderen Einkünften ein Veranlagungsfreibetrag bis zu 730 Euro abzuziehen. Der Freibetrag vermindert sich um jenen Betrag, um den die anderen Einkünfte 730 Euro übersteigen.

(4) *Bei der Ermittlung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bleiben Bezüge, die nach § 67 Abs. 1 oder § 68 steuerfrei bleiben oder mit dem festen Satz des § 67 oder mit den Pauschsätzen des § 69 Abs. 1 zu versteuern waren, außer Ansatz. Die Steuer, die auf sonstige Bezüge innerhalb des Jahressechstels gemäß § 67 Abs. 1 und 2 entfällt, ist aber neu zu berechnen, wenn das Jahressechstel 2 100 Euro übersteigt. Die Bemessungsgrundlage sind die sonstigen Bezüge innerhalb des Jahressechstels gemäß § 67 Abs. 1 und 2 abzüglich der darauf entfallenden Beiträge gemäß § 62 Z 3, 4 und 5. Die Steuer beträgt 6% der 620 Euro übersteigenden Bemessungsgrundlage, jedoch höchstens 30% der 2 000 Euro übersteigenden Bemessungsgrundlage. Ungeachtet des vorläufigen Steuerabzugs gemäß § 69 Abs. 2 und 3 gilt ein Siebentel dieser Bezüge als ein Bezug, der mit dem festen Steuersatz des § 67 Abs. 1 zu versteuern war und von dem 6% Lohnsteuer einbehalten wurde. Ein Siebentel der Bezüge gemäß § 69 Abs. 5 und 7 gilt als Bezug, der mit dem festen Steuersatz des § 67 Abs. 1 zu versteuern ist.*

Gemäß § 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes aus Land- und Forstwirtschaft (LuF PauschVO 2006) idF BGBl. II Nr. 258/2005 *kann der Gewinn eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes, dessen Inhaber hinsichtlich dieses Betriebes weder zur Buchführung verpflichtet ist noch freiwillig Bücher führt, nach den Bestimmungen dieser Verordnung ermittelt werden. Dabei ist die Anwendung der Verordnung nur auf den gesamten land- und forstwirtschaftlichen Betrieb zulässig. Eine Anwendung auf bloß einzelne Betriebszweige oder einzelne betriebliche Teiltätigkeiten ist unzulässig.*

Gemäß **§ 323 Abs. 38 BAO** sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

3.Erwägungen

3.1.Einkünfte aus Tätigkeit des Bienen-Sachverständigen

Die belangte Behörde subsumierte die Einkünfte aus der Tätigkeit des Bf als Bienen-Sachverständiger unter die Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23 EStG 1988). Der Begriff des Gewerbebetriebes in § 23 Z 1 EStG 1988 entspricht jenem in § 28 BAO. Da die Merkmale der Selbständigkeit, Nachhaltigkeit, Gewinnerzielungsabsicht und der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr allen betrieblichen Einkunftsarten gemeinsam sind, stellen nur jene Tätigkeiten, die keine Ausübung der Land- und Forstwirtschaft oder selbständigen Arbeit sind und den Rahmen der reinen Vermögensverwaltung überschreiten, gewerbliche Einkünfte dar.

Das EStG enthält keine Definition der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (infolge LuF). Aus § 21 Z 1 EStG 1988 ist jedoch zu erschließen, dass es sich um eine mit allen Merkmalen eines Betriebes (Selbständigkeit, Nachhaltigkeit, Gewinnabsicht,

Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr) ausgestattete Tätigkeit handeln muss. Nach der Rechtsprechung erfasst die Einkunftsart LuF nur Tätigkeiten, die auf die planmäßige Nutzung der Naturkräfte gerichtet sind und Urproduktion darstellen (vgl. VwGH 16.09.2003, 99/14/0228). Urproduktion ist die Erzeugung tierischer und pflanzlicher Produkte mit Hilfe der Naturkräfte. Die Erbringung von Dienstleistungen stellt keine Urproduktion dar und führt daher nicht zu Einkünften aus LuF (vgl. VwGH 27.11.2001, 97/14/0135; 15.12.1992, 92/14/0189; 18.03.1992, 92/14/0019). § 21 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 enthält einen eigenen Tatbestand mit „Bienenzucht“. Zur Bienenzucht gehört die Bienenhaltung zur Gewinnung von Urprodukten (wie Honig, Propolis, Bienenwachs, etc.) sowie die Königinnenzucht (vgl. *Baldauf* in Ritz, 8. Auflage 2015, § 21 Land- und Forstwirtschaft).

Bei der Tätigkeit als Bienensachverständiger des Bf handelt es sich um das Erkennen und Feststellen von diversen Bienenkrankheiten, vor allem um die amerikanische Faulbrut. In seiner Tätigkeit als Bienensachverständiger erzeugt er somit weder tierische noch pflanzliche Produkte mit Hilfe der Naturkraft. Dass die meisten Bienen-Sachverständigen nichtbuchführende Landwirte sind, rechtfertigt nicht automatisch den Schluss, dass auch die Tätigkeit des Bf eine solche darstellt. Es handelt sich hierbei um eine reine Dienstleistung seinerseits, weshalb die Einkünfte nicht unter die Einkünfte der LuF zu subsumieren sind. Der Gewinn des Bf aus den Einkünften aus seiner Tätigkeit des Bienensachverständigen kann auch nicht nach der Pauschalierungsverordnung für die Land- und Forstwirtschaft (LuF-Pausch VO 2006) ermittelt werden, da die Voraussetzungen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes gemäß § 1 LuF-Pausch VO 2006 nicht gegeben sind.

Festzuhalten ist, dass die Tätigkeiten von diversen Sachverständigen in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH) meist als gewerbliche Tätigkeiten eingestuft wurden, sofern sie nicht unter § 22 EStG 1988 fallen (vgl. VwGH 6.3.1985, 84/13/0234; 23.6.1993, 92/15/0098; 14.9.1994, 92/13/0117; 23.11.1994, 93/13/0214; 21.3.1995, 90/14/0233, 5.8.1992, 91/13/0120). Ein Abgrenzungserfordernis ergibt sich hinsichtlich der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sowie der Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Die selbständige Arbeit gemäß § 22 EStG 1988 erfasst Tätigkeiten, die eine bestimmte Berufsausbildung oder besondere persönliche Fähigkeiten oder Fachkenntnisse erfordern (vgl. VwGH 07.11.1952, 1486/50). § 22 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 enthält eine taxative Aufzählung der freien Berufe (vgl. VwGH 03.02.93, 92/13/0296). Im gegenständlichen Fall handelt es sich um eine Tätigkeit als Bienensachverständiger. In Frage kommt die Subsumtion unter den Tatbestand des Tierarztes gemäß § 22 Z 1 lit b EStG 1988. Als Tierärzte können alle auf Grund eines abgeschlossenen tierärztlichen Hochschulstudiums selbständig in diesem Fach tätigen Personen angesehen werden. Dem Tierarzt bloß ähnliche Tätigkeiten sind nicht freiberuflich. Gewerblich ist daher tätig, wer die Heilkunde ohne abgeschlossenes Studium ausübt, selbst wenn er sich auf andere Art die hierfür notwendigen Kenntnisse angeeignet hat (vgl. VwGH 02.02. 1968, 1124/67; 24.09. 1980, 1428, 1501, 1502/79; 26.02. 1975, 1343/73).

Der Bf ist Imker und hat kein tierärztliches Studium abgeschlossen und ist nicht als Tierarzt, sondern lediglich im Namen eines solchen tätig. Bei den Einkünften aus der Tätigkeit als Bienen-Sachverständiger handelt es sich somit um keine selbständige Tätigkeit. Auch wenn die Tätigkeit des Bf jener eines Tierarztes ähnelt, ist sie mangels abgeschlossenen tierärztlichen Hochschulstudiums nicht unter den Tatbestand des § 22 EStG 1988 zu subsumieren. Da auch keine weiteren Tatbestände des § 22 EStG 1988 in Frage kommen, liegen Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 23 EStG 1988 vor.

3.2. Besteuerungszeitraum gemäß § 19 EStG

Der Bf brachte vor, dass die Abrechnung der geleisteten Tätigkeit erst mit Abschluss der Arbeit durchgeführt werde. Er habe Arbeiten in zwei Jahren erbracht, welche aber bedingt durch den Abrechnungsmodus als Einkommen eines Jahres gewertet wurden. Gemäß § 19 EStG 1988 sind Einnahmen in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. Ein Zufluss muss sich wirtschaftlich in einer Vermehrung des Vermögens des Steuerpflichtigen niederschlagen (vgl. VwGH 08.09.1992, 88/14/0076). Zugeflossen ist eine Einnahme, sobald der Empfänger über sie rechtlich und wirtschaftlich bzw. tatsächlich und rechtlich verfügen kann (vgl. VwGH 19.06.2002, 98/15/0142; 19.03.2002, 98/14/0056; 28.06.2006, 2002/13/0175). Die Fälligkeit des Betrages ist grundsätzlich nicht maßgeblich. Vorauszahlungen vor Fälligkeit sind zugeflossen, trotz Fälligkeit nicht gezahlte Beträge sind nicht zugeflossen (vgl. VwGH 19.05.1992, 92/14/0011; 10.11.1987, 86/14/0201).

Maßgeblich für die Besteuerung ist daher der Zeitpunkt, in dem die Einnahmen zugeflossen sind und nicht, wann die zu Grunde liegenden Leistungen erbracht wurden. Für den gegenständlichen Fall bedeutet dies, dass die Arbeit des Bf in zwei Jahren erbracht wurde, aber bedingt durch den Abrechnungsmodus eine Abrechnung und ein Zufluss der Einnahmen erst im Jahr 2009 erfolgte, nicht zu einer Aufteilung der Einkünfte auf zwei Jahre führt. Eine der in § 19 Abs. 1 EStG 1988 Ausnahmen vom Zuflussprinzip ist nicht gegeben.

§ 37 EStG 1988 ist eine Begünstigungsnorm und regelt einerseits Ermäßigungen der Progression für bestimmte Einkünfte und andererseits die Behandlung bestimmter Sondergewinne. Gemäß § 37 Abs. 9 EStG 1988 sind auf Antrag bei der erstmaligen Veranlagung für ein Kalenderjahr positive Einkünfte aus selbständiger künstlerischer Tätigkeit im Sinne des § 10 Abs. 2 Z 5 des UStG 1994 und aus schriftstellerischer Tätigkeit beginnend mit dem Veranlagungsjahr, das zwei Jahre vor dem Kalenderjahr liegt, dem die Einkünfte zuzurechnen sind, gleichmäßig auf drei Jahre zu verteilen.

Bei der Tätigkeit des Bf handelt es sich weder um eine selbständige künstlerische noch schriftstellerische Tätigkeit, da er als Bienensachverständiger eine reine Dienstleistung zur Seuchenerkennung erbringt (siehe oben). Die Progressionsermäßigung gemäß § 37 Abs. 9 EStG steht ihm nicht zu.

3.3. Veranlagungsfreibetrag gemäß § 41 EStG

Sind im Einkommen lohnsteuerpflichtige Einkünfte enthalten, so ist der Steuerpflichtige nach § 41 Abs. 1 Z. 1 EStG 1988 zu veranlagern, wenn er andere Einkünfte bezogen hat, deren Gesamtbetrag 730 € übersteigt. Sind im Einkommen lohnsteuerpflichtige Einkünfte enthalten, ist nach § 41 Abs. 3 EStG 1988 von den anderen Einkünften ein Veranlagungsfreibetrag bis zu 730 € abzuziehen. Der Freibetrag vermindert sich um jenen Betrag, um den die anderen Einkünfte 730 € übersteigen. Der Veranlagungsfreibetrag ist eine Maßnahme zur Einkommensermittlung; daher ist er noch nicht auf der Stufe der Ermittlung der Einkünfte zu berücksichtigen. (Vgl. *Doralt*, Einkommensteuergesetz¹⁵, TZ 9 zu § 41).

Sind im Einkommen lohnsteuerpflichtige Einkünfte enthalten, ist von den anderen Einkünften nach § 41 Abs. 2 EStG 1988 ein Veranlagungsfreibetrag bis zu 730 € abzuziehen. Der Freibetrag vermindert sich um jenen Betrag, um den die anderen Einkünfte 730 € übersteigen und schleift sich bei 1.460 € auf Null ein. Zweck des Freibetrages ist es, bei Überschreitung der Freigrenze von 730 € eine gleichmäßig steigende Steuerbelastung herbeizuführen. In der Einschleifzone ("andere Einkünfte" zwischen 730 € und 1.460 €) bewirkt ein Zuwachs von Einkünften daher eine entsprechende Reduktion des Freibetrags. (Vgl. *Baldauf/Jakom* EStG, 2012, § 41 Rz 17). Andere Einkünfte über dem Höchstbetrag von 1.460 € werden dem Einkommen hinzugerechnet und sind somit zur Gänze steuerpflichtig.

Der Bf erzielte Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv 2.689,28 € und aus nichtselbständiger Arbeit iHv 26.362,58 €. Da der Bf im Jahr 2009 Einkünfte iHv 2.689,28 € neben seinen lohnsteuerpflichtigen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit erzielt hat, sind diese Einkünfte zur Gänze steuerpflichtig.

4. Zulässigkeit einer Revision

Gemäß Artikel 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

Im gegenständlichen Fall sind die zu klärenden Rechtsfragen durch die zitierte ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entschieden und das Gericht weicht nicht davon ab, sodass eine Revision nicht zulässig ist.