

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Martin Friedl, Wirtschaftsprüfer - Steuerberater, Marktplatz 2, 4650 Lambach, über die Beschwerde vom 17. Juli 2013 gegen die Bescheide des Finanzamtes Braunau Ried Schärading (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 12. Juni 2013 zu Steuernummer *****BF1StNr1***** betreffend Umsatzsteuer 2003 und 2004 sowie Verspätungszuschläge betreffend Umsatzsteuer 2003 und 2004 zu Recht erkannt:

1) Der Umsatzsteuerbescheid für 2003 wird abgeändert. Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Umsatzsteuer für 2003 betragen:

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2003	Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch (einschließlich steuerpflichtiger Anzahlungen)	67.819,76 €	Umsatzsteuer	6.781,98 €
			Steuerschuld aufgrund Rechnungslegung gem. § 11 Abs. 12 UStG	1.178,26 €
			Gesamtbetrag der Vorsteuern	- 8.641,88 €
Gutschrift				681,64 €

2) Der Umsatzsteuerbescheid für 2004 wird abgeändert. Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Umsatzsteuer 2004 betragen:

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2004	Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch (einschließlich steuerpflichtiger Anzahlungen)	42.299,40 €	Umsatzsteuer	4.229,94 €
			Steuerschuld aufgrund Rechnungslegung gem. § 11 Abs. 12 UStG	732,08 €
			Gesamtbetrag der Vorsteuern	- 2.669,18 €
Zahllast				2.292,84 €

Die Umsatzsteuer für 2004 war bereits fällig.

3) Der Bescheid betreffend Verspätungszuschlag zur Umsatzsteuer 2003 vom 12.06.2013 wird ersatzlos aufgehoben.

4) Der Bescheid betreffend Verspätungszuschlag zur Umsatzsteuer 2004 vom 12.06.2013 wird dahingehend abgeändert, dass der Verspätungszuschlag auf Basis einer Bemessungsgrundlage von EUR 2.292,84 mit EUR 229,28 festgesetzt wird. Der Verspätungszuschlag zur Umsatzsteuer 2004 war bereits fällig.

5) Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensablauf und Parteivorbringen

1. Der Beschwerdeführer (Bf.) betreibt gemeinsam mit seiner Gattin einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb, den seine Eltern übergeben hatten. Es handelt sich um einen bäuerlichen Vollerwerbsbetrieb mit Milch-, Zuchtvieh- und Mastrinderproduktionen sowie Forstwirtschaft. Gegenüber der Finanzbehörde sind keine Einkünfte aus Land- und

Forstwirtschaft erklärt worden. Dies wurde mit dem Hinweis auf die land- und forstwirtschaftliche Pauschalierungsverordnung des Bundesministeriums für Finanzen 2001 und den darin angeführten Regeln und Voraussetzungen für eine pauschale Gewinnermittlung begründet.

2. Im Rahmen einer **Außenprüfung** gemäß [§ 147 Abs. 1 BAO](#) iVm. [§ 99 Abs. 2 FinStrG](#) wurde ua. festgestellt, dass der Bf. im Jahr 1999 zwei Brikettpressen gekauft und damit Holzabfälle zu Briketts gepresst hatte. Die Pressen wurden direkt bei den Holzverarbeitungsbetrieben aufgestellt. Der Bf. holte die Briketts von dort ab. Zunächst wurden der Traktor und der Kipper des landwirtschaftlichen Betriebes verwendet, später kaufte er hierfür eigene LKWs. Die Briketts wurden teilweise vom Produktionsort direkt zu den Heizwerken gebracht, teilweise wurden sie zwischengelagert und erst in der Folge an Unternehmer und Privatpersonen verkauft. Die Zwischenlagerung und Abfüllung erfolgte in einem Lagerraum der Landwirtschaft des Bf. Ab dem Jahr 2002 wurde eine Lagerfläche angemietet. Im Jahr 2003 erzielte der Bf. mit Brikettherstellung und -verkauf einen Umsatz von rund 72.500,00 € (USt 8.506,15 €) und im Jahr 2004 von rund 46.000,00 € (USt 5.357,65 €).

3. Bei der **Vernehmung als Verdächtiger am 30.06.2005** machte der Bf. laut der im Akt befindlichen Ausfertigung der Niederschrift der Prüfungsabteilung Strafsachen beim Finanzamt Linz vom 30.06.2005, ***ENr.***, folgende Angaben:

"Zur Person:

*Nach der Volks- und Hauptschule habe ich die landwirtschaftliche Fachschule (3 Jahre) in ***14*** besucht. Danach habe ich 3 Jahre am elterlichen Betrieb mitgearbeitet. Im Jahr X begann ich bei der Fa. ***15*** GesmbH in X als Kraftfahrer und dort war ich 9 Jahre beschäftigt. In dieser Zeit habe ich auch am elterlichen Hof mitgearbeitet. Der elterliche Betrieb wurde XY an mich und meine Gattin übergeben. Damals musste ich ATS ***16*** an meinen Vater übergeben, der diesen Betrag unter meinen Geschwistern aufteilte.*

Zu den baulichen Maßnahmen am landwirtschaftlichen Betrieb:

Im Jahr AB wurde das Scheunengebäude und das alte Stallgebäude umgebaut wobei die Dachkonstruktion und das Dach erneuert wurden. Im Jahr CD wurde eine neue Güllegrube mit 450 m³ errichtet.

Im Jahr EF wurden 3 Fahrsilos errichtet und ein Jahr später wurde ein weiterer Fahrsilo gebaut

Im Jahr EF wurde der Hausstock renoviert wobei die Außenmauern nicht verändert wurden.

Im Jahr GH wurde der neue Stall für 75 GVE (Großvieheinheiten) errichtet.

Im Jahr 2004 wurde das alte Stallgebäude das für 40 GVE Platz hat umgebaut.

Zu den Baukosten verweise ich auf die heute beschlagnahmten Unterlagen wobei auch die Förderungsunterlagen dort abgelegt sind.

Zu den Pellets

Der richtige Ausdruck für dieses Hackgut ist Briketts. Die Länge beträgt zwischen 6 und 7 cm und der Durchmesser beträgt immer 7 cm. Pellets sind wesentlich kleiner.

*Mein Bruder macht technische Problemlösungen für Firmen die Holzabfälle produzieren. In der Regel werden diese Maschinen (Brikettieranlagen) von den anfragenden Firmen betreut. In der Fa ***17***, die zum ***18*** Konzern gehört, wollten die dortigen Verantwortlichen, dass die Anlage die anfallenden Abfälle (Holzspäne) produziert auch von meinem Bruder ***2*** ***3*** ***4*** mitbetreut wird. Hier ging es vor allem darum, dass die Späne die durch die Produktion angefallen sind, entsorgt werden damit die Fortführung der Produktion von ***18*** nicht gefährdet war. Ich habe damals meinem Bruder (***2*** ***3***) geholfen die Brikettsmaschine einzubauen. Mein Bruder meinte, ob ich nicht die von der Maschine produzierten Briketts verkaufen wolle. Zu Beginn wurden die Briketts mit meinen landwirtschaftlichen Maschinen (Traktor + Kipper) transportiert. Mit dem Anhänger konnte ich ca. 10 m³ oder 5 Tonnen Briketts transportieren.*

*Durch den Verkauf von Hackschnitzel aus der eigenen Forstwirtschaft, kannte ich die Abnehmer die solche Briketts verwenden konnten. Es handelt sich vorwiegend um Nahwärmanlagen, die mehrere Gebäude gleichzeitig beheizen. Dabei handelt es sich um 4-5 Kunden die ich lfd. beliefert habe. Im Jahr 1999 oder 2000 habe ich den ersten LKW angeschafft, da mir die zuvor benützten landwirtschaftlichen Maschinen zu Hause fehlten. Beim ersten LKW handelte es sich um einen ***19*** der für 5 Tonnen Nutzlast zugelassen war. Diesen LKW habe ich ca. 3 Jahre benutzt und habe ihn auch in der Landwirtschaft (Getreidetransport, Schotter, Düngemittel, Futtermitteltransport aus Zipf oder Ried) benutzt. 2002 habe ich 1. LKW entsorgt (verschrotten lassen) und den ***20*** LKW gekauft. Der Kaufpreis betrug 3.600 Euro. Die Rechnungen über den Brikettsverkauf befinden sich unter den beschlagnahmten Unterlagen.*

Bei diesen Rechnungen befinden sich auch Rechnungen mit Hackgut aus der eigenen Forstwirtschaft, wobei bei der Rechnungslegung immer der Ausdruck Hackgut verwendet wurde - auch wenn Briketts geliefert wurden. Die Trennung der Rechnungen von der Landwirtschaft erfolgte deshalb, weil wir wissen wollten, was von den Einnahmen aus der Landwirtschaft (Feldwirtschaft und Viehwirtschaft) ohne Forstwirtschaft übrig bleibt.

*Die Wiegetätigkeit erfolgte vorerst im ***21*** und später bei einem Landwirt namens ***22***, der eine elektronische Waage besitzt.*

*In dieser Sache Briketts wollte ich mich steuerlich immer schon erkundigen. In der Nähe wohnt ein mir bekannter Steuerberater ***1***, den wollte ich fragen. Wegen der ständigen Bautätigkeiten und der Größe meiner Landwirtschaft bin ich aber bis heute nicht dazugekommen. Die oben angeführten Angaben möchte ich als Vorweggeständnis verstehen.*

Ich war der Meinung, dass der Verkauf dieser Briketts im Rahmen der Landwirtschaft erfolgen könnte.

Zum Sparbuch mit dem Einlagenstand von ATS 1.000.000,- ltd. auf "**23****" das ****24**** zur Finanzierungsdarstellung als Pfandeinlage Besicherung dargestellt wurde:**

*Ich habe zu keiner Zeit dieses Sparbuch gehabt, weder mit dieser Bezeichnung noch mit diesem Einlagenstand. Dies kann ich auch für meine Gattin ausschließen. Alle Sparbücher wurden heute im Rahmen der Hausdurchsuchung vorgelegt und diese sind bei der ****25**** geführt. 1 Sparbuch wurde bei der ****26**** eröffnet.“*

4. Die belangte Behörde ging davon aus, dass der Bf. und sein Bruder *2*** ***3*** ***4*** gemeinsam (zu je 50%) einen **Betrieb für Produktion und Vertrieb von Holzbriketts** betrieben hatten und erließ entsprechende **Umsatzsteuer- und Feststellungsbescheide**.**

5. Der Unabhängige Finanzsenat teilte diese Rechtsansicht nicht, hob die Feststellungsbescheide auf und wies die Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide 2003 und 2004 als unzulässig zurück (UFS 06.06.2013, [RV/0069-L/13](#); vgl. auch UFS 06.06.2013, [RV/1252-L/12](#)). Zur Begründung wurde ausgeführt:

Es seien ausschließlich Ausgangsrechnungen aktenkundig, die vom Bf. ausgestellt wurden, teilweise mit der Zusatzbezeichnung "Landwirt". Die vorliegenden Überweisungsbelege hätten auf den Bf. als Empfänger gelaute. Dieser Umstand habe in den Feststellungen der Betriebsprüfung Deckung gefunden, wonach versucht worden sei, in der Öffentlichkeit die gewerbliche Brikettherstellung und den Handel mit diesen Produkten als land- und fortwirtschaftliche Tätigkeit darzustellen. Außerdem gebe es Belege, die die Firma des Bruders des Bf. als Adressaten aufweise. Die behauptete Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GesbR) scheine jedoch nirgends auf, sei im berufsgegenständlichen Zeitraum (2003 und 2004) nicht im Wirtschaftsleben aufgetreten und erst im Rahmen der Betriebsprüfung "gegründet" worden. Erst im Juli 2005 sei der damalige Vertreter den Ausführungen der Betriebsprüfung gefolgt und habe für diese GesbR die Vergabe einer Steuernummer beantragt. Ab diesem Zeitpunkt seien auch die Rechnungen von der Gesellschaft gelegt worden.

Aufgrund der Feststellungen der Betriebsprüfung und der vorliegenden Unterlagen gelangte der Unabhängige Finanzsenat zur Ansicht, dass im berufsgegenständlichen Zeitraum keine umsatzsteuerpflichtige Außengesellschaft bestanden hat. Nur der Bf., nicht jedoch auch dessen

Bruder, sei an den Umsätzen und an der Einkünfteerzielung aus der Herstellung und dem Verkauf von Holzbriketts beteiligt gewesen.

6. Mit den beschwerdegegenständlichen Bescheiden vom 12. Juni 2013 wurde dem Bf. die **Umsatzsteuer für die Jahre 2003 und 2004** vorgeschrieben. Zur Begründung wurde auf die Verjährungsbestimmungen hingewiesen und ausgeführt, dass sich gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG einer Abgabenhinterziehung schuldig macht, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt. Wenn der Bf. und sein steuerlicher Vertreter wiederholt vorbringen würden, dass der Holzbriketthandel unter den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb fallen würden, so sei dem Folgendes entgegenzuhalten:

Eine land- und forstwirtschaftliche Nebentätigkeit sei eine an sich nicht land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit, die wegen ihres engen Zusammenhanges mit der Haupttätigkeit und wegen ihrer untergeordneten Bedeutung gegenüber dieser Haupttätigkeit nach der Verkehrsauffassung in dieser gleichsam aufgehe, sodass die gesamte Tätigkeit des Land- und Forstwirtes als land- und forstwirtschaftlich anzusehen sei. Die wirtschaftliche Unterordnung sei nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen und müsse sowohl hinsichtlich der Zweckbestimmung - die Nebentätigkeit dürfe keinen eigenständigen Tätigkeitszweck annehmen, sondern müsse Ausfluss der land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit sein - als auch hinsichtlich des wirtschaftlichen Umfanges vorliegen. Kennzeichnend für die Nebentätigkeit sei auch, dass für ihre Ausübung keine über die Land- und Forstwirtschaft hinausgehende Organisation nötig sei, insbesondere dass die verwendeten Gegenstände Betriebsvermögen des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes seien. Im vorliegenden Fall seien zumindest zwei Brikettpressen angekauft und eine Lagerhalle angemietet worden, welche nicht dem Betriebsvermögen des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes zuzurechnen seien. Wenn die Einkünfte aus dem Verarbeitungsbetrieb nachhaltig die Einkünfte aus dem Hauptbetrieb übersteigen würden, liege ebenfalls kein land- und forstwirtschaftlicher Nebenbetrieb iSd § 21 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 vor.

Die belangte Behörde sei daher zu dem Schluss gekommen, dass der Bf. im berufsgegenständlichen Zeitraum Einkünfte aus Gewerbebetrieb bezogen und der Abgabenbehörde gegenüber unter Verletzung der Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht nicht erklärt habe. Der Bf. habe bei seiner Vernehmung am 30. Juni 2005 bekannt gegeben, dass er sich in der "*Sache Briketts*" schon immer steuerlich erkundigen habe wollen. Er sei dann aber nicht dazugekommen. Er habe die angeführten Abgaben als Vorweggeständnis verstehen wollen. Aus dieser Aussage gehe nach Ansicht der belangten Behörde klar und deutlich hervor, dass dem Bf. sehr wohl bewusst gewesen sei, dass gegenüber der Abgabenbehörde ein Erklärungsbedarf bestehe. Es werde abschließend darauf hingewiesen, dass nicht Voraussetzung sei, dass der Abgabenpflichtige selbst die Abgaben hinterzogen habe. Es komme also nicht darauf an, ob unmittelbare Täterschaft oder

Betrugstäterschaft vorgelegen sei. Die zehnjährige Verjährungsfrist gelte nämlich unabhängig davon, wer die Abgaben hinterzogen habe.

7. Mit den **Bescheiden** ebenfalls vom **12. Juni 2013** wurden betreffend Umsatzsteuer 2003 und 2004 **Verspätungszuschläge** von 10 % festgesetzt. Zur Begründung wurde auf die Bestimmungen des § 135 BAO verwiesen.

8. Mit Schriftsatz vom **17. Juli 2013** brachte der Bf. durch seinen ausgewiesenen Vertreter gegen die Bescheide vom 12. Juni 2013 betreffend Umsatzsteuer 2003 und 2004 sowie betreffend die Verspätungszuschläge das Rechtsmittel der **Berufung** ein.

Der Bf. bestreite die Abgabenhinterziehung vehement. Er sei seinerzeit der Ansicht gewesen, die Brikettherstellung und -vermarktung im Rahmen seiner Landwirtschaft ausgeübt zu haben. Dass er dabei nicht bedacht habe, dass es sich - nachträglich betrachtet - um keine landwirtschaftliche Tätigkeit gehandelt hat, mag ihm möglicherweise als Fahrlässigkeit vorgeworfen werden, erlaube aber in keinem Fall, nun Abgabenhinterziehungen festzustellen.

Dass Verspätungszuschläge nicht hinterzogen werden könnten, würde sich von selbst ergeben. Diese Festsetzungen seien daher in jedem Fall rechtswidrig, zumal auch das Ermessen nicht begründet sei.

9. Mit **Vorlageberichten** vom **31. Juli 2013** und vom **19. September 2013** legte die belangte Behörde die gegenständlichen Berufungen dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor und beantragte deren Abweisung.

10. In der am **22. November 2013** abgehaltenen **mündlichen Berufungsverhandlung** wurde seitens des Bf. wiederholend ausgeführt, dass keine Abgabenhinterziehung vorliege.

11. Ein Senat des **Unabhängigen Finanzsenats** gelangte in der **Berufungsentscheidung vom 13.12.2013**, [RV/0730-L/13](#) zur Ansicht, dass der Bf. die Umsatzsteuer 2003 und 2004 - resultierend aus Holzbriketterzeugung und -handel - iSd. [§ 33 Abs. 1 FinStrG](#) hinterzogen hat. Berufungsgegenständlich bedeutete dies, dass gemäß [§ 207 Absatz 2 BAO](#) die Verjährungsfrist zehn Jahre betrage und im Zeitpunkt der Bescheiderlassung, im Juni 2013, noch nicht abgelaufen gewesen sei. Die Berufung wurde daher als unbegründet abgewiesen. Auch die Berufung gegen die Festsetzung von Verspätungszuschlägen wurde als unbegründet abgewiesen.

In diesem Verfahren wurde (bisher unwidersprochen) festgestellt:

„Im vorliegenden Fall wurden für die Produktion und den Vertrieb der Holzbriketts eigene, nicht in der Landwirtschaft eingesetzte, Maschinen und Fahrzeuge angekauft, sowie ein Lagerraum angemietet. Im Jahr 2003 betrugen die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft 6.921,08 €, jene

aus dem Holzbriketthandel 5.866,14 €. Im Jahr 2004 betrug das Verhältnis 6.553,34 € zu 11.954,66 €.“

12. Mit **Schriftsatz vom 12.02.2014** brachte der Bf. **Revision** gegen die Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom **13.12.2013** beim Verwaltungsgerichtshof ein.

13. Mit **Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 19.10.2016**, [Ro 2014/15/0019](#) wurde die Berufungsentscheidung vom 13.12.2013, [RV/0730-L/13](#) wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben. Grund für die Aufhebung war die Mitwirkung eines befangenen Senatsmitglieds bei der Erlassung der Berufungsentscheidung.

14. Die Rechtssache ist im fortgesetzten Verfahren am **10.11.2016 beim Bundesfinanzgericht eingelangt** und nach Punkt 3.3.3. der Geschäftsverteilung des Bundesfinanzgerichtes 1.1.2016-31.12.2016 (Stand: 06.10.2016) der Gerichtsabteilung *****7***** zugeteilt worden. Nach einer Befangenheitsanzeige durch die zuständige Berichterstatterin (siehe Begründung des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes vom 19.10.2016, [Ro 2014/15/0019](#)) wurde die Rechtssache irrtümlich der Gerichtsabteilung *****8***** zugeleitet. Die Berichterstatterin stellte im Zuge der Aktenbearbeitung am 24.10.2017 die Unzuständigkeit fest und leitete die Rechtssache an die Gerichtsabteilung *****10***** weiter. Zuständig war nunmehr die Gerichtsabteilung *****9***** mit *****Ri***** als Senatsvorsitzenden und Berichterstatter.

15. Mit **Beschluss des Bundesfinanzgerichts vom 19.06.2019** wurde die belangte Behörde als Finanzstrafbehörde aufgefordert, allfällige Straftaten betreffend den Bf. in Zusammenhang mit der Umsatzsteuer 2003 und 2004 vorzulegen, da im gegenständlichen Verfahren als Vorfrage zu klären ist, ob es sich bei der Umsatzsteuer 2003 und 2004 um hinterzogene Abgaben handelt.

16. Per **E-Mail vom 28.06.2019** gab die belangte Behörde bekannt, dass kein Strafverfahren eingeleitet worden war.

17. Am **24.09.2019** erfolgte die **Ladung der Parteien zur mündlichen Verhandlung** vor dem Senat am 29.10.2019 samt Darstellung der Aktenlage und des bisherigen Parteivorbringens.

18. Der Bf. beantragte mit **Eingabe vom 23.10.2019**, ihm die Niederschrift(en) vom 30.06.2005 durch Übersendung von Ablichtungen oder per E-Mail vollinhaltlich zur Kenntnis zu bringen und brachte vor:

Bereits in der Revision vom 12.02.2014 habe der Bf. auf § 207 Abs. 1 und Abs. 2 BAO verwiesen, wonach insbesondere die Verjährungsfrist 10 Jahre betrage, soweit eine Abgabe hinterzogen ist.

Die belangte Behörde gehe davon aus, dass die Festsetzung der Umsatzsteuer für die Jahre 2003 und 2004 nur deshalb möglich sei, weil diese Abgaben hinterzogen seien. Eine Abgabenhinterziehung könne erst als erwiesen gelten, wenn - in nachprüfbarer Weise - auch der Vorsatz feststehe (VwGH vom 28.02.2012, [2008/15/0005](#)).

Der Revisionswerber habe in den verwaltungsbehördlichen Verfahren unentwegt und unverändert vorgebracht, er sei bis zu der Hausdurchsuchung am 30.06.2005 noch immer davon ausgegangen, dass die Briketterzeugung (bzw. der Handel damit) Teil des (umsatzsteuerpauschalierten) landwirtschaftlichen Betriebes sei. Die belangte Behörde habe jedoch keinerlei Feststellungen darüber getroffen, ab wann sich der Revisionswerber *“in dieser Sache Briketts steuerlich immer schon erkundigen“* wollte und sie habe seiner Rechtfertigung, er sei *“der Meinung, dass der Verkauf dieser Briketts im Rahmen der Landwirtschaft erfolgen könnte“*, keine Bedeutung beigemessen. Damit habe sie aber das Beweismittel selektiv und nicht frei gewürdigt, sodass augenscheinlich zu Tage trete, dass von Anfang an die Berufungsentscheidung nur dazu bestimmt war, die von der Referentin bereits im obiter dictum geäußerte Rechtsmeinung zu bestätigen. Bei verständiger und vollständiger Würdigung der von der belangten Behörde herangezogenen Niederschrift hätte diese keinesfalls zu dem Schluss kommen dürfen, dass dem Bf. Eventualvorsatz anzulasten sei, weil vorsätzliches Irren jeder Lebenserfahrung widerspreche. Einem anderen Referenten hätte bei gehöriger Aufmerksamkeit dieser Fehler nicht unterlaufen können. Dem Revisionswerber sei daher kein faires Verfahren zu Teil geworden; ihm sei damit praktisch ein zweistufiges Verfahren verweigert worden.

Dazu komme, dass die zuständige Finanzstrafbehörde bis zum heutigen Tag keinen Grund dafür gesehen habe, in dieser Hinsicht gegen den Revisionswerber ein Finanzstrafverfahren einzuleiten. Im Übrigen sei selbst das Finanzamt noch bis zur Kenntnisnahme des obiter dictum am 12.06.2013 davon ausgegangen, dass nicht der Revisionswerber, sondern eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts Abgabenschuldner der streitgegenständlichen Umsatzsteuern sei.

Der Beschwerdeführer habe in der Revision zudem Folgendes vorgebracht:

“Da dem Revisionswerber in Bezug auf die Umsatzsteuer 2003 und 2004 in finanzstrafrechtlicher Hinsicht nicht zweifelsfrei Vorsatz zur Last gelegt werden kann, erweist sich der angefochtene Bescheid als inhaltlich rechtswidrig. Daher ist der Bescheid aufzuheben.“

“Die belangte Behörde hat den Sachverhalt im wesentlichsten Punkt, dass der Revisionswerber auch bei der Hausdurchsuchung noch “der Meinung [war], dass der Verkauf dieser Briketts im Rahmen der Landwirtschaft erfolgen könnte“, aktenwidrig angenommen und sie hat dazu den Sachverhalt auch nicht in anderer Weise ergänzt. Schon deshalb ist der angefochtene Bescheid formell rechtswidrig. Hätte sie die Aussage des Revisionswerbers nicht einfach negiert und

hätte sie den Sachverhalt in diesem Punkt durch andere Beweisaufnahmen ergänzt, hätte die belangte Behörde zu einem anderen Bescheid kommen können (müssen)“.

Beide Vorbringen wurden im nunmehr fortgesetzten Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht seitens des Bf. aufrechterhalten und noch einmal ausdrücklich vorgebracht.

19. Der Bf. nahm mit weiterem **Anbringen vom 23.10.2019** den Antrag vom 17.07.2013 auf Entscheidung durch den Senat zurück.

20. Mit **Beschluss des Bundesfinanzgerichts vom 24.10.2019** wurde den Parteien die im Akt befindliche Ausfertigung der Niederschrift der Prüfungsabteilung Strafsachen beim Finanzamt Linz vom 30.06.2005, ENr.: ***28***, in Ablichtung zur Kenntnis gebracht. Der belangten Behörde wurden zudem die Anbringen des Bf. vom 23.10.2019 (Ergänzendes Anbringen und Zurücknahme eines Antrages) zur Kenntnis gebracht. Den Parteien wurde mitgeteilt, dass die für den 29.10.2019 angesetzte mündliche Verhandlung nicht stattfindet und es wurde jeweils Gelegenheit gegeben, eine ergänzende Stellungnahme abzugeben.

21. Der Bf. brachte mit **Eingabe vom 27.11.2019** vor:

Hinsichtlich der Niederschrift vom 30.06.2005 werde darauf hingewiesen, dass diese vom Beschwerdeführer nicht unterschrieben sei. Dennoch gehe dieser davon aus, dass seine Aussage in etwa so richtig wiedergegeben zu sein scheine. An seine genaue Wortwahl könne er sich natürlich nicht erinnern, es sei jedoch eine Tatsache, dass er bis zur Hausdurchsuchung der Meinung gewesen sei, *“dass der Verkauf dieser Briketts im Rahmen der Landwirtschaft erfolgen könnte“*, er also davon ausgegangen sei, dass er für die Brikettlieferungen keine Umsatzsteuer schulde.

Bei dieser Gelegenheit sei auf die aktuelle Fassung des § 8 FinStrG hinzuweisen, worin der Unterschied zwischen Vorsatz und (grober) Fahrlässigkeit gesetzlich definiert sei. Diese Bestimmung zeichne den Unterschied zwischen bedingtem Vorsatz und grober Fahrlässigkeit vor:

„Vorsatz, Fahrlässigkeit

§ 8. (1) Vorsätzlich handelt, wer einen Sachverhalt verwirklichen will, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht; dazu genügt es, daß der Täter diese Verwirklichung ernstlich für möglich hält und sich mit ihr abfindet.

(2) Fahrlässig handelt, wer die Sorgfalt außer acht läßt, zu der er nach den Umständen verpflichtet und nach seinen geistigen und körperlichen Verhältnissen befähigt ist und die ihm zuzumuten ist, und deshalb nicht erkennt, daß er einen Sachverhalt verwirklichen könne, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht.

Fahrlässig handelt auch, wer es für möglich hält, daß er einen solchen Sachverhalt verwirkliche, ihn aber nicht herbeiführen will.

(3) Grob fahrlässig handelt, wer ungewöhnlich und auffallend sorgfaltswidrig handelt, sodass der Eintritt eines dem gesetzlichen Tatbild entsprechenden Sachverhaltes als geradezu wahrscheinlich vorhersehbar war.“

Danach handle selbst der nicht vorsätzlich, der ungewöhnlich auffallend sorgfaltswidrig handelt, sodass der Eintritt eines dem gesetzlichen Tatbild entsprechenden Sachverhalts (Verletzung der Offenlegungspflicht) als geradezu wahrscheinlich vorhersehbar war. Nur wenn der Abgabepflichtige es ernstlich für möglich halte, einen solchen Sachverhalt zu verwirklichen und sich dazu noch damit abfinde, sei ihm (bedingter) Vorsatz vorzuwerfen. Dies zu beweisen obliege der Behörde. Verbleibe dabei auch nur der geringste Zweifel daran, dürfe sie nicht von Vorsatz ausgehen.

In der Niederschrift vom 30.06.2005 sei folgende Passage hervorgehoben:

„In dieser Sache Briketts wollte ich mich steuerlich immer schon erkundigen. In der Nähe wohnt ein mir bekannter Steuerberater ***1***. den wollte ich fragen. Wegen der ständigen Bautätigkeiten und der Größe meiner Landwirtschaft bin ich aber bis heute nicht dazugekommen. Die oben angeführten Angaben möchte ich als Vorweggeständnis verstehen. **Ich war der Meinung, dass der Verkauf dieser Briketts im Rahmen der Landwirtschaft erfolgen könnte.**“

(Hervorhebung entsprechend dem Schriftsatz vom 27.11.2019)

Von Bedeutung sei auch, dass dem Bf. *“durch den Verkauf von Hackschnitzel aus der eigenen Forstwirtschaft“* die Abnehmer, *“die solche Briketts verwenden konnten“*, bereits bekannt gewesen seien und dass die Rechnungen für Hackgut und Briketts von den Unterlagen des landwirtschaftlichen Betriebes deshalb getrennt worden seien, *“weil wir wissen wollten, was von den Einnahmen aus der Landwirtschaft (Feldwirtschaft und Viehwirtschaft) ohne Forstwirtschaft übrig bleibt“*. Diese Vorgehensweise sei daher nicht steuerlich, sondern – zur Schaffung eines Übersicht - ausschließlich betriebswirtschaftlich begründet.

Zusammengefasst ergebe sich daher, dass dem Beschwerdeführer – der bei seiner Vernehmung *“nur“* als *“Verdächtiger“* behandelt worden sei (mangels förmlicher Einleitung eines Finanzstrafverfahrens sei er daher niemals Beschuldigter gewesen) - damals möglicherweise nur (grobe) Fahrlässigkeit hätte angelastet werden können. Er hätte sich nämlich hinsichtlich der steuerlichen Behandlung der Brikettlieferungen schon früher bei einem Steuerberater oder beim Finanzamt erkundigen müssen. In dem er eine solche Erkundigung *“schon immer“* habe einholen wollen, habe er bei seiner Vernehmung aber zum Ausdruck gebracht, dass er sich mit einem Verkürzungserfolg nicht abfinden wollen habe,

zumal die steuerlichen Auswirkungen, ziehe man die Größe seines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes in Betracht, wohl als relativ untergeordnet anzusehen seien.

Es liege wohl auf der Hand, dass der Bf. nie die komplizierten Überlegungen angestellt habe, wie sie der Begründung der angefochtenen Bescheide zu entnehmen seien. Bezeichnend sei auch, dass in der Begründung seine Aussage anlässlich der Vernehmung am 30.06.2005 nur unvollständig wiedergegeben werde. Es fehle nämlich sein Vorbringen, *„Ich war der Meinung, dass der Verkauf dieser Briketts im Rahmen der Landwirtschaft erfolgen könnte“*.

Der Bescheidbeschwerde vom 16.07.2013 werde daher nach Ansicht des Bf. - zumindest im Zweifel, der Zweifelsgrundsatz habe nämlich hier auch im Abgabenverfahren Bedeutung - Folge zu geben sein, zumal sich das tatsächliche Tatgeschehen in Folge des Zeitablaufes seit Entstehung der Umsatzsteuerschuldigkeiten nicht mehr werde restlos aufklären lassen.

22. Seitens der belangten Behörde erfolgte keine weitere Stellungnahme.

23. Mit **Beschluss vom 19.02.2020** wurden die Parteien zur **mündlichen Verhandlung** am 17.03.2020 geladen sowie diesen die Aktenlage und das bisherige Parteivorbringen zur Kenntnis gebracht.

24. Mit **Anbringen vom 04.03.2020** hat der Bf. den **Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgenommen**, da die Sache ausreichend erörtert scheine. Auf das Überraschungsverbot (vgl. VwGH 31.01.2018, Ra 2016/15/0014) wurde seitens des Bf. hingewiesen.

25. Mit **Beschluss vom 05.03.2020** wurde die für den 17.03.2020 angesetzte **mündliche Verhandlung abberaumt**.

26. Mit **Beschluss vom 25.05.2020** wurde der Bf. darauf hingewiesen, dass folgende **Feststellung** in einem damals beim Unabhängigen Finanzsenat anhängigen Vorverfahren (Berufungsentscheidung vom 13.12.2013, RV/0730-L/13, vgl. Punkt 10.) bislang **unwidersprochen** blieb:

„Im vorliegenden Fall wurden für die Produktion und den Vertrieb der Holzbriketts eigene, nicht in der Landwirtschaft eingesetzte, Maschinen und Fahrzeuge angekauft, sowie ein Lagerraum angemietet. Im Jahr 2003 betrugen die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft 6.921,08 €, jene aus dem Holzbriketthandel 5.866,14 €. Im Jahr 2004 betrug das Verhältnis 6.553,34 € zu 11.954,66 €.“

Da diese bisher unwidersprochen gebliebene Feststellung des unabhängigen Finanzsenates zum Verhältnis der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft und jenen aus dem Holzbriketthandel einer Würdigung im gegenständlichen Verfahren zu unterziehen war, wurde

dem Bf. diesbezüglich ergänzend Parteiengehör eingeräumt. Sollte die Feststellung des unabhängigen Finanzsenates zum Verhältnis der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft zu jenen aus dem Holzbriketthandel seitens des Bf. als unzutreffend angesehen werden, wurde dem Bf. die Möglichkeit gegeben, die seiner Ansicht nach tatsächlichen Verhältnisse zwischen den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft zu jenen aus dem Holzbriketthandel offenzulegen.

27. Mit abschließender **Stellungnahme des Bf. vom 18.06.2020** brachte dieser vor:

27.1. Die „**Feststellung**“ des **Unabhängigen Finanzsenates** in der Berufungsentscheidung vom 13.12.2013, GZ. [RV/0730-L/13](#) sei wegen ihrer Aufhebung durch den Verwaltungsgerichtshof (VwGH vom 19.10.2016, Ro 2014/15/0019) rechtlich in keiner Weise bindend. Die vom Bundesfinanzgericht als „Feststellung“ bezeichnete bloße Behauptung der befangenen Organe sei auch unschlüssig.

27.2. Zu den **Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft**

Dem beigefügten Auszug aus dem **Außenprüfungsbericht** vom 01.12.2008 unter Tz 13 sei zu entnehmen, dass dem Bf. zur Ermittlung der vorläufigen Gewinne die Hälfte der Gewinne des vom Bf. und dessen Gattin bewirtschafteten Betriebes zugerechnet wurden und die Ermittlung der selbst bewirtschafteten Flächen für den maßgeblichen Einheitswert gem. § 1 der LuF PauschVO 1997 und 2001 einer Beilage der Niederschrift zu entnehmen sei.

Bei der Ermittlung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft sei der Außenprüfer mit Akribie vorgegangen, die Ergebnisse seien der Anlage zu entnehmen.

Ausgehend von dem für die Jahre 2003 und 2004 maßgeblichen Einheitswert des Eigenbesitzes in Höhe von EUR 29.868,53 und Hinzurechnung der Zupachtungen und abzüglich der Verpachtungen sei der Außenprüfer zum maßgebenden Einheitswert für den Grundbetrag für das Jahr 2003 in Höhe von EUR 61.236,72 bzw. für das Jahr 2004 in Höhe von EUR 60.742,99 gelangt. Unter Berücksichtigung des maßgebenden Einheitswertes für das forstwirtschaftliche Vermögen in Höhe von EUR 4.407,71 sei dieser für das Jahr 2003 zu einem „vorläufigen Gewinn“ hinsichtlich der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft in Höhe von EUR 29.319,61 bzw. für das Jahr 2004 zu einem solchen in Höhe von EUR 29.097,43 gekommen. Diese „vorläufigen“ Gewinne habe das Finanzamt sodann - ohne die gesetzlich zwingend vorgesehenen Gewinnfeststellungsbescheide zu erlassen - dem Beschwerdeführer mit der Hälfte zugerechnet (Beträge in EUR):

	2003	2004
Laut Beilage F (insgesamt)	29.319,61	29.097,43
Anteil ***Bf1*** (50%)	14.659,81	14.548,72

Die Berücksichtigung berechtigter Abzüge und die Hinzurechnungen bestimmter Einnahmen hätten so die „Gewinnanteile“ des Bf. und seine Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft ergeben:

<u>Zeitraum</u>	<u>2003</u> Euro	<u>2004</u> Euro
Vor Bp	0,00	0,00
Tz. 4 SVA der Bauern - Kürzung	-4.648,79 ✓	-4.762,63 ✓
Tz. 5 Grundsteuermessbetrag - Kürzung	-94,71 ✓	-94,71 ✓
Tz. 6 Ausgedinge - Kürzung	-700,00 ✓	-700,00 ✓
Tz. 7 Schuldzinsen - Kürzung	-1.309,50 ✓	-1.110,10 ✓
Tz. 8 bezahlte Pachtzinse - Kürzung	-4.710,72 ✓	-4.321,05 ✓
Tz. 9 vereinnahmte Pachtzinse - Erhöhung	1.153,00 ✓	234,50 ✓
Tz. 10 Vermietung Lagerraum - Erhöhung	3.102,00	3.298,24
Tz. 11 Verrechnung diverser Kostenanteile - Erhöhung	810,00 ✓	875,00 ✓
Tz. 13 Vollpauschalierung - Erhöhung	14.659,81 ✓	14.548,72
Tz. 17 Zustellvergütungen - Erhöhung	1.232,00 ✓	1.344,00 ✓
Tz. 18 Ausgaben Nebenerwerb - Kürzung	-2.572,00 ✓	-2.758,62 ✓
Nach Bp.	6.921,09	6.553,35

27.3. Zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb

Die Höhe der vom Unabhängigen Finanzsenat behaupteten („festgestellten“) Einkünfte aus Gewerbebetrieb für die Jahre 2003 und 2004 habe der Senat offensichtlich aus den Bescheiden vom 19.09.2012 übernommen, die er selbst mit der Berufungsentscheidung vom 06.06.2013, RV/4585-L/12 (offenbar gemeint: [RV/1252-L/12](#); Anmerkung), ersatzlos aufgehoben habe. Mit den aufgehobenen Bescheiden habe das Finanzamt Feststellungen gem. § 188 BAO getroffen, die nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates mangels Vorliegens einer Gesellschaft nach bürgerlichem Recht nicht zu treffen gewesen seien. Eine inhaltliche Auseinandersetzung mit den Bemessungsgrundlagen habe daher zu keiner Zeit stattgefunden. Das Bundesfinanzgericht müsse sich daher erst jetzt mit den nicht mehr verbindlichen Gewinnen, die dem Bf. im vorliegenden Fall nie vorgehalten worden seien, auseinandersetzen und dem Bf. vorhalten, um ihn nicht rechtswidrig zu überraschen (Überraschungsverbot, siehe VwGH 31.01.2018, [Ra 2016/15/0014](#)).

27.4. Gegenüberstellung der Einkünfte

Die Gegenüberstellung eines Hälfteanteils pauschaliert festgestellter Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft mit Einkünften aus Gewerbebetrieb, die nicht verbindlich festgestellt wurden, komme einem Vergleich von Äpfel mit Birnen gleich, weil die Pauschalierung ihren Ausgangspunkt in einem Einheitswert und die Gewinnermittlung in der Summe von Betriebseinnahmen habe. Viel aussagekräftiger sei mit Sicherheit der zeitliche Aufwand, der mit der jeweiligen Einkunftsart verbunden war. Dieses Verhältnis sei griffweise geschätzt mit 12:1 (Landwirtschaft : Gewerbebetrieb) anzunehmen.

27.5. Beschwerdepunkte

Sowohl das Finanzamt als auch der Unabhängige Finanzsenat und auch der Bf. hätten den Sinn des Beschwerdefalles ausschließlich darin gesehen, dass die Behörden von Umsatzsteuerhinterziehungen ausgegangen seien und der Beschwerdeführer dies vehement zurückgewiesen habe. Wenn nun das Bundesfinanzgericht - erstmals - die Bescheide inhaltlich prüfen wolle, werde es feststellen, dass das Finanzamt die angefochtenen Bescheide in Wahrheit überhaupt nicht begründet habe.

In keiner Phase des Verfahrens habe Finanzamt erläutert, wie es zu den Gesamtbeträgen der steuerpflichtigen Lieferungen und sonstigen Leistungen und zum Eigenverbrauch gekommen sei; das Finanzamt habe auch nicht begründet, warum es keine Vorsteuern berücksichtigt habe (immerhin habe es zuvor bei der von ihm behaupteten Gesellschaft den Vorsteuerabzug deshalb versagt, weil in den Eingangsrechnungen nicht die Gesellschaft, sondern der Bf. als Leistungsempfänger bezeichnet worden sei). Die Besteuerung gem. § 11 (12) UStG 1994 sei überhaupt unverständlich, sei es doch (angeblich) der Bf. gewesen, der in den Ausgangsrechnungen als Unternehmer in Erscheinung getreten sei und nicht die Gesellschaft.

Seien es früher die Finanzlandesdirektionen gewesen, die als Oberbehörden und Behörden II. Instanz das Steueraufkommen zu maximieren getrachtet hätten und habe im Anschluss daran der Unabhängige Finanzsenat darauf hingewirkt, ohne Oberbehörde zu sein, aber dennoch als Abgabenbehörde II. Instanz zu fungieren, habe der Gesetzgeber - im Interesse eines modernen Rechtsstaates und zur Verbesserung der Rechtsdurchsetzung für die Normunterworfenen - das mit Richtern besetzte Bundesfinanzgericht installiert. Sinn und Zweck der Einführung der Verwaltungsgerichtsbarkeit sei es gewesen, die Bürger vor übergriffigen Behörden zu schützen und nicht behördliche Justamentstandpunkte mit allen Mitteln zu verteidigen.

Es sei längst klar, dass im vorliegenden Fall die vom Finanzamt behaupteten Hinterziehungen nicht vorgelegen wären. Warum also der Richter nach einer insgesamt dreizehnjährigen Verfahrensdauer einen Richtungswechsel herbeigeführt habe, obwohl der Fall seit zumindest 27.11.2019 zugunsten des Beschwerdeführers entscheidungsreif sei, sei einfach unverständlich. Man könne fast meinen, von der Durchsetzbarkeit von Steuern in einer Höhe von zirka EUR 15.000,00 hänge das Schicksal der gesamten Republik ab.

Es liege wohl eindeutig auf der Hand, dass der Bf. nie die komplizierten Überlegungen angestellt habe, wie sie der Begründung der angefochtenen Bescheide und der vom Verwaltungsgerichtshof aufgehobenen und nunmehr vorgehaltenen Berufungsentscheidung zu entnehmen seien. Bezeichnend sei auch, dass in der Begründung der angefochtenen Bescheide die Aussage des Bf. anlässlich der Vernehmung am 30.06.2005 nur unvollständig wiedergegeben sei. Darin fehle nämlich die Passage *“Ich war der Meinung, dass der Verkauf dieser Briketts im Rahmen der Landwirtschaft erfolgen könnte“*.

Der Bescheidbeschwerde vom 16.07.2013 sei daher - zumindest im Zweifel (der Zweifelsgrundsatz habe, wie bereits unzählige Male vorgebracht, auch im Abgabenverfahren zwingende Bedeutung) Folge zu geben, zumal sich das tatsächliche Tatgeschehen - infolge des Zeitablaufes seit Entstehung der Abgabenschuldigkeiten - nie mehr restlos aufklären lassen werde.

Zudem dürfe nicht vergessen werden, dass die Finanzstrafbehörde von der Einleitung eines Finanzstrafverfahrens abgesehen habe.

27.6. In der **Anlage zur Stellungnahme des Bf. vom 18.06.2020 [„Beilage F (NS-Schlussbesprechung)“]** zu AB-Nr. ***27*** mit dem Titel **„Vollpauschalierung“** findet sich eine tabellarische Auflistung samt Flächenangaben der vom Bf. und dessen Gattin selbst bewirtschafteten, zugepachteten sowie verpachteten land- und forstwirtschaftlichen Flächen samt dazugehörigem Einheitswert (EW) betreffend die Jahre 2000 bis 2005 (Beträge ab 2002 in EUR):

	KZ	2000	2001	2002	2003	2004	2005
EW Eigenbesitz	510	411.000,00	411.000,00	29.868,53	29.868,53	29.868,53	29.868,53
+ EW Zupachtungen	511	485.093,35	556.797,78	40.300,82	41.217,34	40.723,65	54.298,98
- EW Verpachtungen	513	-78.977,96	-64.505,39	-4.687,77	-4.882,85	-4.882,85	-4.427,44
- EW forstwirtschaftlich genutzte Fläche	763	-68.337,92	-68.337,92	-4.966,31	-4.966,31	-4.966,35	-4.966,31
Maßgebender EW für Grundbetrag	536	748.777,46	834.954,47	60.515,28	61.236,72	60.742,99	74.773,76
%-Satz (Vollpauschalierung)		35,00	45,00	45,00	45,00	45,00	45,00
Gewinn Landwirtschaft		262.072,11	375.729,51	27.231,87	27.556,52	27.334,35	33.678,19
Maßgebender EW für Forstwirtschaft		60.650,92	60.650,92	4.407,71	4.407,71	4.407,71	4.407,71
%-Satz (Vollpauschalierung)		30,00	40,00	40,00	40,00	40,00	40,00
Gewinn Forstwirtschaft	537	18.195,28	24.260,37	1.763,08	1.763,08	1.763,08	1.763,08
Vorläufiger Gewinn (Vollpauschalierung)		280.267,39	399.989,88	28.994,96	29.319,61	29.097,43	35.411,28

28. Mit **Beschluss vom 18.06.2020** forderte das Bundesfinanzgericht von der belangten Behörde weitere Akten an und übermittelte dieser den Beschluss vom 25.05.2020, die Stellungnahme des Bf. vom 18.06.2020 sowie das Aktenverzeichnis zur Revision mit der Zahl 2014/15/0020. Aus dem Vorbringen des Bf. in der Stellungnahme vom 18.06.2020 hatte sich ergeben, dass die belangte Behörde noch über umfangreiche weitere relevante Aktenteile verfügen musste, die dem Gericht noch nicht vorliegen. Diese seien daher vorzulegen, widrigenfalls das Gericht gemäß § 266 Abs. 4 BAO auf Grund der Behauptungen des Beschwerdeführers erkennen könne.

29. Mit Stellungnahme der belangten Behörde vom 06.07.2020 wurden weitere Akten vorgelegt („Schlussbesprechungsprogramm samt Beilagen und die Niederschrift samt Beilagen sowie die Aufstellungen über die nicht erklärten Brikettverkäufe der Jahre 2003 und 2004“). Die belangte Behörde hielt fest, dass Feststellungen des unabhängigen Finanzsenates am 13.12.2013 bezüglich des Verhältnisses der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft und jenen aus dem Holzbriketthandel korrekt getroffen worden seien und beantragte, die Beschwerde abzuweisen. Allenfalls sei im Falle weiterer Fragen auch die Einvernahme des damaligen Prüfers als Zeugen möglich.

Dieser Stellungnahme waren folgende **Beilagen** angefügt:

29.1. Schlussbesprechungsprogramm vom 05.11.2008

Das Tz 1 bis Tz 16 umfassende Schlussbesprechungsprogramm führt unter anderem Folgendes an:

29.1.1. Tz 1 „Sachverhaltsdarstellung“ zu „Gründe für die Außenprüfung gem. § 147 (1) BAO i.V. mit § 99 (2) FinStrG“ lautet auszugsweise:

Der Bf. betreibe gemeinsam mit seiner Ehegattin einen land- und forstwirtschaftlichen Vollerwerbsbetrieb mit Milch-, Zuchtvieh- und Mastrinderproduktion sowie Forstwirtschaft. Im Prüfungszeitraum (2000-2005) habe das Ehepaar ungefähr 40 ha Eigengrund (davon 14 ha Waldfläche) sowie 33 bis 43 ha Pachtgrund bewirtschaftet.

Der Finanzbehörde seien von den Betriebsinhabern keine Einkünfte aus Land- u. Forstwirtschaft angezeigt worden. Mit Hinweis auf die land- u. forstwirtschaftliche Pauschalierungsverordnung des BMF 2001 und den darin angeführten Regeln und Voraussetzungen für eine pauschale Gewinnermittlung sei diese Vorgangsweise begründet worden. Die steuerlichen Ermittlungen gegen den Bf., die letztendlich auch zu einer Hausdurchsuchung am 30.06.2005 am Betriebsstandort geführt hätten, seien durch Anzeigen bei diversen Gerichten und bei der Finanzbehörde ausgelöst worden. In diesen Anzeigen seien der Bf. und sein Bruder *****2*** ***3*** ***4***** unter anderem auch beschuldigt worden, zu Briketts gepresste Holzabfälle an Fernheizwerke, Nahwärmeversorger, Betriebe und Privathaushalte zu verkaufen. Soweit für diese Brikett-Lieferungen aus diversen holzverarbeitenden Industrie- bzw. Gewerbebetrieben Rechnungen ausgestellt worden seien, sei darauf der Bf. als Verkäufer bzw. Lieferant ausgewiesen gewesen. Mit dem Ausweis von 12 % Umsatzsteuer im Sinne des § 22 Abs. 1 UStG habe sich *****Bf1***** seinen Abnehmern gegenüber als nichtbuchführungspflichtiger Land- u. Forstwirt ausgewiesen, der diese Verkäufe im Rahmen seines land- u. forstwirtschaftlichen Betriebes (Nebenbetriebes) durchführte. Zur weiteren Verschleierung des gewerblichen Briketthandels seien die tatsächlich gelieferten Briketts auf den Rechnungen als "Hackgut" oder „Brennholz" ausgewiesen gewesen. Nachdem der Bf. gemeinsam mit seinem Bruder diese gewerbliche Tätigkeit ausgeübt habe, würden die

Einkünfte dieser Gesellschaft nach bürgerlichem Recht einheitlich und gesondert im Sinne des § 188 BAO festgestellt. Weiters werde die Umsatzsteuer auf der entsprechenden Steuernummer vorgeschrieben. Die Feststellungen zur Außenprüfung bei diesem Unternehmen seien im Schlussbesprechungsprogramm vom 12.09.2008 zusammengefasst. Nach Abschluss des Prüfungsverfahrens würden die auf den Bf. entfallenden anteiligen Einkünfte aus Gewerbebetrieb bei dessen Veranlagungen der Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2005 berücksichtigt.

Zahlreiche Unterlagen würden dokumentieren, dass wiederholt zum Bauernhof des Bf. und dessen Gattin Waren geliefert worden seien, die an ein Unternehmen des Bruders des Bf., *****2*** ***3*** ***4*****, verrechnet und von diesem Unternehmen auch bezahlt worden seien; z.B. eine Elektro-Hubseilwinde, Holz, Parkettböden usw. In den laufenden Prüfungsverfahren seien trotz mehrmaliger Aufforderung weder der Bf. noch dessen Bruder bereit gewesen, der Finanzbehörde Auskunft darüber zu geben, wie sie ihre Lieferungen und Leistungen untereinander tatsächlich abgerechnet haben.

29.1.2. Weiters sei festgestellt worden, dass der Bruder des Bf. mit Zustimmung des Bf. zur Vortäuschung von Betriebsausgaben im Jahr 2001 zwei Scheinrechnungen an sein Unternehmen „ausgestellt“ habe (Punkt **Tz. 2 „Scheinrechnungen“**). Die ausgewiesenen Rechnungsbeträge seien im Jahr 2002 an das landwirtschaftliche Betriebskonto des Bf. und dessen Gattin überwiesen und mit Zustimmung der Kontoinhaber wieder vom Bruder des Bf. von diesem Konto behoben worden. Gemäß § 11 Abs. 14 UStG schulde der Bf. die in den Scheinrechnungen ausgewiesene Umsatzsteuer.

29.1.3. Unter Punkt **Tz. 3 „Kraftfahrzeugsteuer“** habe die belangte Behörde festgestellt, dass mit einem Wechselkennzeichen nicht nur PKW, sondern zudem auch zwei LKW auf den Bf. zugelassen gewesen seien. Es sei gemeinsam mit den Versicherungsprämien nur die motorbezogene Versicherungssteuer für die PKW, jedoch nicht die (höhere) KFZ-Steuer für die LKW abgeführt worden, woraus sich auch unter Anrechnung der motorbezogenen Versicherungssteuer eine Differenz ergebe.

29.1.4. Tz. 11 „Kostenersätze für eine anteilige gewerbliche Nutzung von landwirtschaftlichem Betriebsvermögen“

Einkünfte aus einer land- u. forstwirtschaftlichen Nebentätigkeit seien grundsätzlich durch Einnahmen- Ausgabenrechnung zu erfassen. Fehle diese, sei der Gewinn aus diesen Tätigkeiten im Sinne des § 184 BAO zu schätzen.

Die Verrechnung der anteiligen Kosten für eine gewerbliche Nutzung von Wirtschaftsgütern des land- u. forstwirtschaftlichen Betriebsvermögens habe ertragssteuerlich solange keine Auswirkungen, als nur die tatsächlich angefallenen Kosten ohne Aufschlag u. Arbeitsleistung verrechnet werden würden. Den Einnahmen aus der untergeordneten gewerblichen Nutzung

von Stapler, Kran, Förderband, Waage, Strom und Infrastruktur für die Verwaltung würden Aufwendungen in gleicher Höhe gegenüberstehen.

29.1.5. Nach **Tz. 12 „EW selbstbewirtschaftete Flächen“**, **Tz. 13 „Vollpauschalierung“** und **Tz. 14 „Teilpauschalierung“** ging die belangte Behörde zu diesem Zeitpunkt davon aus, dass – unter Verweis auf die Beilage E des Schlussbesprechungsprogrammes - der nach § 125 Abs. 3 und 4 BAO maßgebende Einheitswert zum 01.01.2002 erstmals den Betrag von EUR 65.500,00 überschritten habe, weshalb für das Jahr 2004 die Gewinnermittlung durch **Teilpauschalierung** zu erfolgen habe. Nachdem der maßgebliche Einheitswert zum 01.01.2005 wieder unter EUR 65.500,00 gesunken sei, könne für das Jahr 2005 erneut die Vollpauschalierung in Anspruch genommen werden. Unter **Tz. 15 „Wechsel der Gewinnermittlung“** (vgl. dazu die Beilage H unter Punkt 29.2) wurde zu den Stichtagen 01.01.2004 und 01.01.2005 ein Übergangsergebnis berechnet.

29.1.6. Unter **Tz. 16 „anteilige gewerbliche Einkünfte“** ging die belangte Behörde davon aus, dass *****4*** ***Bf1_Vorname***** und *****2*** ***3*** ***4***** in Form einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts (*****4*** ***Bf1_Vorname***** und *****2*** ***3*** GesbR**) zu *****StNr. GesbR***** den Briketthandel betrieben habe. Sie rechnete unter Verweis auf das Schlussbesprechungsprogramm vom 12.09.2008 über die noch nicht abgeschlossene Außenprüfung der Gesellschaft die **Einkünfte aus dem Brennstoffhandel** dem Bf. anteilig zu:

Jahr	Anteilige, dem Bf. zugerechnete gewerbliche Einkünfte aus Brennstoffhandel
2000	ATS 194.120,00
2001	ATS 206.455,00
2002	EUR 14.079,03
2003	EUR 15.808,97
2004	EUR 9.535,29
2005	EUR 8.410,00

29.2. Beilagen zum Schlussbesprechungsprogramm vom 05.11.2008

Diese Beilagen behandeln neben Berechnungen zu **Kfz-Steuer (Beilage A)** und **motorbezogener Versicherungssteuer (Beilage B)** auch bezahlte und vereinnahmte **Pachtzinsen (Beilagen C und D)** sowie die für die Einkommensermittlung **maßgeblichen Einheitswerte bzw. bewirtschafteten Flächen (Beilage E)**, jeweils betreffend die Jahre 2000 bis 2005.

Dabei finden sich betreffend das Jahr 2004 Berechnungen zu einer **Teilpauschalierung (Beilage F)**, welche von **Einkünften aus Landwirtschaft von EUR 55.615,23** (EUR 185.384,09 Einnahmen abzüglich 70% Betriebsausgaben) sowie **von Einkünften aus Forstwirtschaft von EUR 1.215,54** (EUR 3.038,85 Einnahmen abzüglich 60% Betriebsausgaben) ausgehen.

Betreffend die Jahre 2000, 2001, 2002, 2003 und 2005 finden sich Berechnungen zu einer **Vollpauschalierung (Beilage G)**. Der **Einheitswert** der selbstbewirtschafteten Fläche („maßgeblicher Einheitswert“) zu den entsprechenden Stichtagen betrage laut diesen Aufstellungen:

Stichtag	Einheitswert
01.01.2000	ATS 792.623 (umgerechnet EUR 57.602,16)
01.01.2001	ATS 897.780 (umgerechnet EUR 65.244,22)
01.01.2002	EUR 66.436,84
01.01.2003	EUR 66.637,72
01.01.2004	EUR 67.051,47
01.01.2005	EUR 50.963,85

Unter dem Titel „**Wechsel der Gewinnermittlungsart**“ (**Beilage H**) wurde ein Übergangsverlust zum 01.01.2004 (Wechsel von der Voll- zur Teilpauschalierung) von insgesamt EUR 37.849,65 und ein Übergangsgewinn zum 01.01.2005 (Wechsel von der Teil- zur Vollpauschalierung) von insgesamt EUR 29.726,03 berechnet, wobei davon ein Anteil von 50% dem Bf. zugerechnet wurde.

29.3. Niederschrift zur Schlussbesprechung und Betriebsprüfungsbericht vom 01.12.2008

29.3.1. Die **Tz. 1 „Sachverhaltsdarstellung“** mit dem Titel „**Gründe für die Außenprüfung** gem. § 147 (1) BAO i.V. mit § 99 (2) FinStrG“ ist im Wesentlichen gleichlautend mit den Ausführungen des Schlussbesprechungsprogrammes (vgl. Punkt 29.1.1).

Anlässlich der Schlussbesprechung sei vom Bf. eingewendet worden, dass in der **Niederschrift vom 14.08.2006 über die Vernehmung des Verdächtigen (den Bf.)** und in einem E-Mail von Herrn ***11*** vom 05.05.2008 ausführliche Angaben über die Gewinnverteilung und Gewinnverrechnung zwischen ***Bf1_Vorname*** und ***2*** ***3*** ***4*** gemacht worden seien.

Weiters habe die steuerliche Vertretung anlässlich der Schlussbesprechung bemängelt, dass für die Jahre 2000 bis 2005 keine einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte aus land- und Forstwirtschaft im Sinne des § 188 BAO für die Ehegatten ***Bf1_Vorname*** und ***13*** ***4*** durchgeführt worden sei.

29.3.2. Der Punkt **Tz. 2 „Scheinrechnungen“** ist im Wesentlichen gleichlautend mit den Ausführungen des Schlussbesprechungsprogrammes (vgl. Punkt 29.1.2), jedoch wurde dem Einwand des Bf., eine der beanstandeten Rechnungen berechtige mangels Lieferdatums nicht zur Vorschreibung von Umsatzsteuer nach § 11 Abs. 14 UStG, Rechnung getragen.

29.3.3. Der Punkt **Tz. 3 „Kraftfahrzeugsteuer“** ist im Wesentlichen gleichlautend mit den Ausführungen des Schlussbesprechungsprogrammes (vgl. Punkt 29.1.3).

29.3.4. Tz. 11 „Verrechnung diverser Kostenanteile“

Alle Einnahmen aus einem land- u. forstwirtschaftlichen Nebenerwerb seien als solche zu erfassen. Dazu würden auch die an den gewerblichen Briketthandel von ***4***

Bf1_Vorname u. ***2*** ***3*** verrechneten Kostenanteile für die Nutzung der vom landwirtschaftlichen Betrieb zur Verfügung gestellten Geräte u. Infrastruktur gehören (Beilage J).

29.3.5. Die belangte Behörde ging nunmehr davon aus, dass der nach § 125 Abs. 3 und 4 BAO maßgebende Einheitswert in den Jahren 2000 bis 2005 nicht überschritten wurde und demnach die Gewinnermittlung durch Vollpauschalierung erfolgen könne und demgemäß eine Übergangsergebnisermittlung unterbleibt; vgl. **Tz. 12 „EW selbstbewirtschaftete Flächen“, Tz. 13 „Vollpauschalierung“, Tz. 14 „Teilpauschalierung“ und Tz. 15 „Wechsel der Gewinnermittlung“.** Laut **Tz. 12** sei vom Bf. und dessen Gattin unter Vorlage von schriftlichen Erklärungen Dritter (von den nach deren Angaben tatsächlichen Bewirtschaftern) eingewendet worden, dass der Bf. und dessen Gattin weniger als die bislang (auch gegenüber anderen Behörden wie der AMA und der SVA der Bauern) angegebene Fläche selbst bewirtschaftet hatten. Die belangte Behörde habe in der Folge die zugrunde gelegte, vom Bf. und dessen Gattin selbst bewirtschaftete Fläche reduziert (vgl. Beilage E zur Niederschrift).

Gleichzeitig bezog die belangte Behörde Einnahmen und Ausgaben aus der Verrechnung von Lagerraummiete, Kostenanteilen und Zustellvergütungen für den Briketthandel in die Einkünfteermittlung des Bf. aus Land- und Forstwirtschaft mit ein.

Demnach wurden als **Anteil des Bf. am vorläufigen Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft** (Vollpauschalierung) sowie als **Einkünfte des Bf. aus Land- und Forstwirtschaft** festgestellt (vgl. Tz 13 und Punkt „Einkunftsquellen“):

Jahr	Vorläufiger Gewinnanteil des Bf.	Einkünfte des Bf. aus Land- u. Forstwirtschaft
2000	ATS 140.133,70	ATS 61.357,45
2001	ATS 199.994,93	ATS 96.724,68
2002	EUR 14.497,48	EUR 5.576,34
2003	EUR 14.659,81	EUR 6.921,09
2004	EUR 14.548,72	EUR 6.553,35
2005	EUR 17.705,64	EUR 9.026,87

29.3.6. Unter Tz. 16 „**anteilige gewerbliche Einkünfte**“ rechnete die belangte Behörde dem Bf. unter Verweis auf die Niederschrift und den Bericht über eine entsprechende Außenprüfung vom 01.12.2008 zu ***StNr. GesbR*** (***4*** ***Bf1_Vorname*** und ***2*** ***3*** GesbR) die Hälfte der Einkünfte aus dem Brennstoffhandel zu, den sie zu dieser Zeit einer

Gesellschaft bürgerlichen Rechts, bestehend aus dem Bf. und dessen Bruder ***2*** ***3***, zuordnete:

Jahr	Gewerbliche Einkünfte aus Brennstoffhandel (100%) der GesbR	Gewerbliche Einkünfte aus Brennstoffhandel (50%, damals dem Bf. zugerechnet)
2000	ATS -48.843,2	ATS -24.421,60
2001	ATS 227.356,38	ATS 113.678,19
2002	EUR 24.264,56	EUR 12.132,28
2003	EUR 5.866,14	EUR 2.933,07
2004	EUR 11.954,66	EUR 5.977,33
2005	EUR 12.110,49	EUR 6.055,24

29.3.7. Mit Tz. 17 „Zustellvergütungen“, „Vergütungen für das Abfüllen u. Zustellen von Briketts“ wurden seitens der belangten Behörde Vergütungen als Einnahmen (brutto) aus landwirtschaftlichem Nebenerwerb angesetzt, die bei der GesbR als Betriebsausgaben anerkannt wurden. Reine Arbeitsleistungen des Landwirtes ***Bf1*** für den gewerblichen Briketthandel seien in diesen Vergütungen nicht enthalten. Diese Zustellvergütungen wurden dem Bf. unter der KZ 520 mit der Bezeichnung „Einkünfte aus Nebenerwerb lt. Komb26“ zu 50% zugerechnet (2003: EUR 1.232,00; 2004: EUR 1.344,00).

29.3.8. Unter Tz. 18 „Ausgaben Nebenerwerb“ stimmten die belangte Behörde und der Bf. anlässlich der Schlussbesprechung überein, dass die Betriebsausgaben für den land- u. forstwirtschaftlichen Nebenerwerb betreffend den gesamten Prüfungszeitraum in der Höhe von 50% der Einnahmen aus der land- u. forstwirtschaftlichen Nebentätigkeit geschätzt würden. In der Beilage K zu dieser Niederschrift sei die Berechnung dargestellt (2003: EUR 2.572,00; 2004: EUR 2.758,00).

29.3.9. Im Zuge der Schlussbesprechung wurden unter dem Titel „Einkunftsquellen“ die Einkünfte des Bf. aus dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb und aus dem Brennstoffhandel der GesbR für den Bf. anteilig (50%) wie folgt berechnet:

Einkünfte aus Land– und Forstwirtschaft:

<u>Zeitraum</u>	<u>2000</u> ATS	<u>2001</u> ATS	<u>2002</u> Euro
Vor Bp	0,00	0,00	0,00
Tz. 4 SVA der Bauern - Kürzung	-55.043,00	-63.546,00	-4.530,92
Tz. 5 Grundsteuermessbetrag - Kürzung	-1.303,25	-1.303,25	-94,71
Tz. 6 Ausgedinge - Kürzung	-9.000,00	-9.632,00	-700,00
Tz. 7 Schuldzinsen - Kürzung		-5.837,50	-1.624,40
Tz. 8 bezahlte Pachtzinse - Kürzung	-52.820,00	-64.820,00	-4.710,49
Tz. 9 vereinnahmte Pachtzinse - Erhöhung	8.750,00	9.828,50	240,88
Tz. 10 Vermietung Lagerraum - Erhöhung	39.480,00	39.480,00	3.102,00
Tz. 11 Verrechnung diverser Kostenanteile - Erhöhung	10.600,00	10.600,00	775,00
Tz. 13 Vollpauschalierung - Erhöhung	140.133,70	199.994,93	14.497,48
Tz. 17 Zustellvergütungen - Erhöhung	11.200,00	14.000,00	1.120,00
Tz. 18 Ausgaben Nebenerwerb - Kürzung	-30.640,00	-32.040,00	-2.498,50
Nach Bp.	61.357,45	96.724,68	5.576,34

<u>Zeitraum</u>	<u>2003</u> Euro	<u>2004</u> Euro	<u>2005</u> Euro
Vor Bp	0,00	0,00	0,00
Tz. 4 SVA der Bauern - Kürzung	-4.648,79	-4.762,63	-4.925,93
Tz. 5 Grundsteuermessbetrag - Kürzung	-94,71	-94,71	-94,71
Tz. 6 Ausgedinge - Kürzung	-700,00	-700,00	-700,00
Tz. 7 Schuldzinsen - Kürzung	-1.309,50	-1.110,10	-1.003,91
Tz. 8 bezahlte Pachtzinse - Kürzung	-4.710,72	-4.321,05	-5.037,05
Tz. 9 vereinnahmte Pachtzinse - Erhöhung	1.153,00	234,50	267,51
Tz. 10 Vermietung Lagerraum - Erhöhung	3.102,00	3.298,24	3.298,24
Tz. 11 Verrechnung diverser Kostenanteile - Erhöhung	810,00	875,00	875,00
Tz. 13 Vollpauschalierung - Erhöhung	14.659,81	14.548,72	17.705,64
Tz. 17 Zustellvergütungen - Erhöhung	1.232,00	1.344,00	1.456,00
Tz. 18 Ausgaben Nebenerwerb - Kürzung	-2.572,00	-2.758,62	-2.814,62
Nach Bp.	6.921,09	6.553,35	9.026,87

Anteilige (50%) Einkünfte des Bf. aus dem Brennstoffhandel:

<u>Zeitraum</u>	<u>2000</u> ATS	<u>2001</u> ATS	<u>2002</u> Euro
Vor Bp	0,00	0,00	0,00
Tz. 16 anteilige gewerbliche Einkünfte - Kürzung	-24.421,60		
Tz. 16 anteilige gewerbliche Einkünfte - Erhöhung		113.678,19	12.132,28
Nach Bp.	-24.421,60	113.678,19	12.132,28

<u>Zeitraum</u>	<u>2003</u> Euro	<u>2004</u> Euro	<u>2005</u> Euro
Vor Bp	0,00	0,00	0,00
Tz. 16 anteilige gewerbliche Einkünfte - Erhöhung	2.933,07	5.977,33	6.055,25
Nach Bp.	2.933,07	5.977,33	6.055,25

Zusammengefasst ergibt sich laut der Niederschrift zur Schlussbesprechung:

Jahr	Einkünfte des Bf. aus Land- u. Forstwirtschaft	Anteilig (50%) dem Bf. zugerechnete Einkünfte aus dem Brennstoffhandel
2000	ATS 61.357,45	ATS –24.421,60
2001	ATS 96.724,68	ATS 113.678,19
2002	EUR 5.576,34	EUR 12.132,28
2003	EUR 6.921,09	EUR 2.933,07
2004	EUR 6.553,35	EUR 5.977,33
2005	EUR 9.026,87	EUR 6.055,25

Im Prüfungszeitraum 2000-2005 ergeben diese Beträge zusammengerechnet betreffend die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft eine Summe von EUR 39.565,93 und betreffend den damals angenommenen 50%igen Anteil des Bf. am Brennstoffhandel Einkünfte von EUR 33.584,46.

29.4. Beilagen zur Niederschrift zur Schlussbesprechung

Die **Beilage A („nicht erklärte Brikettverkäufe“)** enthält unter anderem tabellarischen Aufstellungen zu **Brikettverkäufen** und als Ergebnis unter anderem folgende Angaben:

Beschreibung	Jahr 2003	Jahr 2004
Nachweislich vereinnahmte Brikettverkäufe 2004	74.601,73	46.529,34
Einnahmen netto – lt. Antrag	67.819,76	42.299,40
Steuerbarer Umsatz (KZ 000)	67.819,76	42.299,40
10% ermäßigter Steuersatz (KZ 029)	67.819,76	42.299,40

Steuerschuld kraft Rechnungslegung (§ 11 Abs. 12 UStG):

Beschreibung	Jahr 2003	Jahr 2004
Rechnungen, auf denen 12% USt ausgewiesen worden sind (brutto)	72.580,67	45.096,37
Ausgewiesene USt (12%)	7.776,50	4.831,75
Korrekturer USt-Satz für Brikettlieferungen (10%)	6.598,24	4.099,67
KZ 056	1.178,26	732,08

Die Beilagen zur Niederschrift zur Schlussbesprechung behandeln weiters neben Berechnungen zu **Kfz-Steuer (ebenfalls Beilage A)** und **motorbezogener Versicherungssteuer (Beilage B)** auch bezahlte und vereinnahmte **Pachtzinsen (Beilagen C und D)** sowie die für die

Einkommensermittlung **maßgeblichen Einheitswerte bzw. bewirtschafteten Flächen (Beilage E)**, jeweils betreffend die Jahre 2000 bis 2005.

Betreffend die Jahre 2000 bis 2005 finden sich Berechnungen zu einer **Vollpauschalierung (Beilage F)**, welche der von der Bf. mit Stellungnahme vom 18.06.2020 vorgelegten „Beilage F“ entsprechen. Beides weicht jedoch von den Beilagen zum Schlussbesprechungsprogramm (vgl. Punkt 29.2.) ab, da die Grenze von EUR 65.500,00 Einheitswert für die Vollpauschalierung in den Jahren 2000 bis 2005 nicht überschritten worden sei. Ausführungen zu einer Teilpauschalierung sind nicht enthalten. Der Einheitswert der selbstbewirtschafteten Fläche („maßgeblicher Einheitswert“) zu den entsprechenden Stichtagen habe demnach betragen:

Stichtag	Einheitswert
01.01.2000	ATS 780.717 (umgerechnet EUR 56.736,92)
01.01.2001	ATS 885.875 (umgerechnet EUR 64.379,05)
01.01.2002	EUR 64.728,11
01.01.2003	EUR 64.762,63
01.01.2004	EUR 65.267,44
01.01.2005	EUR 49.745,81

Als **Beilage I** legte die belangte Behörde eine Aufstellung betreffend „**Vermietung Lagerfläche**“ für den Briketthandel vor, welche demnach zwischen dem Bf. und seiner Gattin einerseits und einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts (bestehend aus dem Bf. und dessen Bruder ***2*** ***3***) andererseits stattgefunden habe.

In **Beilage J** werden „**Einnahmen aus land- und forstwirtschaftlichem Nebenerwerb durch Kostenverrechnung an den gewerblichen Briketthandel – Schätzung gemäß § 184 BAO wegen fehlender Aufzeichnungen**“ behandelt:

[...]

Nach der **Beilage K „Betriebsausgaben – Nebenerwerb“** seien die Betriebsausgaben des land- und forstwirtschaftlichen Nebenerwerbes dabei in Höhe von 50% der Einnahmen aus dieser Tätigkeit ermittelt worden:

[...]

29.5. Mit ergänzendem **Schreiben des Prüfers vom 09.12.2008** hatte dieser dem Bf. und dessen Bruder ***2*** ***3*** Folgendes mitgeteilt:

Ein Ergebnis einer eingehenden Kostenanalyse des Brikettverkaufes sei gewesen, dass von 22 Positionen in 13 Fällen allein die geltend gemachten Zustellkosten bereits die für die Lieferung

fakturierten Beträge überschritten hätten und dass von den geltend gemachten Ausgaben von EUR 10.365,33 allein EUR 4.707,78 auf Arbeitszeitverrechnung entfallen seien. Unter diesen Voraussetzungen sei die anlässlich der Schlussbesprechung vereinbarte Höhe der Schätzung der Zustellkosten nicht mehr haltbar gewesen. Neben den im Schlussbesprechungsprogramm bereits berücksichtigten Betriebsausgaben erscheine eine Anerkennung von Zustellkosten als Betriebsausgaben nur mehr in niedrigerer (näher genannter) Höhe vertretbar.

30. Mit Beschluss vom 15.07.2020 wurde dem Bf. die Stellungnahme der belangten Behörde vom 06.07.2020 samt Beilagen übermittelt und diesem **Gelegenheit zur Stellungnahme** binnen sechs Wochen eingeräumt.

31. Mit Fax des Bf. vom 01.10.2020 brachte dieser ergänzend vor, dass sich aus der Stellungnahme der belangten Behörde vom 06.07.2020 samt Beilagen keine Neuerungen ergeben würden, die das Beschwerdevorbringen entkräften könnten. Die von der belangten Behörde gleichzeitig vorgelegten Berechnungen für die Jahre 2003 und 2004, die mit "nicht erklärte Brikettverkäufe" überschrieben seien, wären auf der rechten Seite "abgeschnitten". Daraus würden jedenfalls nicht einmal die Bemessungsgrundlagen der angefochtenen Bescheide abgeleitet werden können. Deshalb würden sich die von der belangten Behörde "nachträglich vorgelegten Aktenteile" für die zu treffende Entscheidung als insgesamt unbrauchbar erweisen. Der Bf. legte dazu Beilagen vor, auf welchen Teile der Tabellen am rechten Rand "abgeschnitten" und somit unvollständig waren.

Wenn die belangte Behörde in ihrem Schreiben vom 06.07.2020 davon ausgehe, dass die Feststellungen des UFS bezüglich des Verhältnisses der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft und jener aus dem Holzbriketthandel korrekt getroffen worden seien, gehe sie damit nicht auf die abschließende Stellungnahme des Bf. vom 18.06.2020 ein. Dieses Verhältnis sei wie bereits vom Bf. vorgebracht mit 12:1 (Landwirtschaft : Gewerbebetrieb) zu schätzen.

Daher habe sich die belangte Behörde mit dem Beschluss vom 18.06.2020 "nur lustlos" auseinandergesetzt und sich der vom Bundesfinanzgericht geforderten Nachreichung von Unterlagen verweigert. Schon deshalb müsse das Gericht gem. § 266 Abs. 4 BAO allein aufgrund der Behauptungen des Bf. erkennen, worauf dieser bestehe.

32. Mit Beschluss vom 9.10.2020 wurden der beschwerdeführenden Partei folgende Unterlagen zur Kenntnis gebracht:

- Stellungnahme der belangten Behörde vom 06.07.2020
- Schlussbesprechungsprogramm vom 05.11.2008
- Beilage zum Schlussbesprechungsprogramm
- Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 01.12.2008
- Beilagen zur Niederschrift zur Schlussbesprechung
- Ergänzendes Schreiben des Prüfers vom 09.12.2008

Aus der Aktenlage ergebe sich, dass diese Unterlagen von der belangten Behörde vollständig vorgelegt wurden.

Die unvollständige Übermittlung der Listen über die Brikettverkäufe sei nur durch einen Fehler beim Ausdruck der der beschwerdeführenden Partei übermittelten Unterlagen erklärbar. Diese Unterlagen wurden nunmehr vollständig neuerlich übermittelt und es wurde die Möglichkeit zur Stellungnahme eingeräumt.

33.1. Mit Stellungnahme des Bf. vom 22.10.2020 erstattete dieser durch seine steuerliche Vertretung unter Bezugnahme auf den Beschluss vom 09.10.2020 im Wesentlichen folgendes ergänzendes Vorbringen:

Der Mangel der von der belangten Behörde vorgelegten Berechnungen, dass diese „abgeschnitten“ waren, sei nun behoben und die darin dargestellten Bemessungsgrundlagen seien nun sichtbar gemacht.

„In der Anlage befindet sich ein Berechnungsblatt. Darin habe ich die Daten der angefochtenen Bescheide den Berechnungen "nicht erklärte Brikettverkäufe" gegenübergestellt. Daraus ist zu schließen, dass die belangte Behörde offenbar nur mehr die Umsatzsteuern hinsichtlich der "nicht erklärten Brikettverkäufe" als hinterzogen betrachtet. Die Differenz zu den Bemessungsgrundlagen der angefochtenen Bescheide ist ja abermals unaufgeklärt geblieben.

Aus dem Berechnungsblatt gehen auch die vom Finanzamt angenommenen Umsatzsteuerschuldigkeiten aufgrund unrichtiger Umsatzsteuerausweise in Rechnungen (12 % anstatt 10 %) hervor. Diese haben für das Jahr 2003 € 1.178,26 und für das Jahr 2004 € 732,08 betragen. Hinterziehungsvorsatz kann in diesen Fällen wohl kaum angenommen werden. Für das Bundesfinanzgericht wäre ein solcher in jedem Fall schwer argumentierbar.

In den angefochtenen Bescheiden sind, worauf der Beschwerdeführer bereits im Schriftsatz vom 18.6.2020 (in der vermeintlich "Abschließenden Stellungnahme") hingewiesen hat, keine Versteuern berücksichtigt. Die belangte Behörde ist in den zuvor geführten verfahren ja immer davon ausgegangen, dass nicht der Beschwerdeführer, sondern eine Gesellschaft Unternehmer gewesen sei und diese deshalb nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt war, weil die Rechnungen auf den Beschwerdeführer und nicht auf die Gesellschaft gelautet hätten. Das Blatt hat sich nun aber gewendet und der Fall ist jetzt anders. Die auf ihn ausgestellten Rechnungen berechtigten den Beschwerdeführer (eigentlich unbeabsichtigt aber nachträglich) zum Vorsteuerabzug.

Der Beschwerdeführer hat nun die abzugsfähigen Vorsteuern der Jahre 2003 und 2004 nachzuvollziehen versucht und dabei nur solche Betriebsausgaben herangezogen, die den Wareneinkauf, den Maschinenservice (Reparaturen), die LKW-Kosten und die Lagermieten betroffen haben. Davon hat er die Vorsteuern mit 20 % herausgerechnet. Belege liegen dem Beschwerdeführer in dieser Hinsicht nicht mehr vor, was nach sechzehn bzw. siebzehn Jahren nicht verwundern darf.

Zusammengefasst ist davon auszugehen, dass dem Beschwerdeführer für das Jahr 2003 ein Vorsteuerabzug in Höhe von € 8.641,88 und für das Jahr 2004 in Höhe von € 2.669,18 zugestanden ist. Unter Berücksichtigung dieser Vorsteuern würde sich für 2003 eine Umsatzsteuergutschrift in Höhe von € 681,64 und für 2004 eine Umsatzsteuerzahllast in Höhe von € 2.292,84 ergeben. Dabei ist allerdings zu berücksichtigen, dass davon noch die Umsatzsteuerschuldigkeiten aufgrund unrichtiger Umsatzsteuerausweise in Rechnungen in Höhe von € 1.178,26 für 2003 und € 732,08 für 2004 abzuziehen sind, weil diese wohl kaum hinterzogen sein können.

Unterm Strich kann gesagt werden, dass der Fall immer erstaunlicher geworden ist, je länger das Verfahren andauert hat. Es erhebt sich nämlich (selbst für jeden unbefangenen Dritten) immer noch die Frage, warum das Bundesfinanzgericht nicht auf den vollständigen Wortlaut des Vernehmungsprotokolls vom 30.06.2005 ("ich war der Meinung, dass der Verkauf dieser Briketts im Rahmen der Landwirtschaft erfolgen könnte") Bedacht nimmt und die angefochtenen Bescheide vom 12.6.2013 endlich aufhebt.

Stattdessen hat das Gericht mit Beschluss vom 25.05.2020 (nach fünfzehn Jahren) einen neuen Kleinkrieg wegen der Bemessungsgrundlagen angezettelt. (...)“

33.2. Beilage („Berechnungsblatt“) zur Stellungnahme des Bf. vom 22.10.2020:

	Bescheid 2003		Berechnungsblatt 2003		Bescheid 2004		Berechnungsblatt 2004	
	BMG	Steuer	BMG	Steuer	BMG	Steuer	BMG	Steuer
20%	750,00	150,00	-	-	-	-	-	-
10%	71.778,94	7.177,89	67.819,76	6.781,98	46.255,73	4.625,57	42.299,40	4.229,94
kraft Rechnung		<u>1.178,26</u>		<u>1.178,26</u>		<u>732,08</u>		<u>732,08</u>
Umsatzsteuer		8.506,15		7.960,24		5.357,65		4.962,02
Vorsteuer (siehe unten)		<u>0,00</u>		<u>8.641,88</u>		<u>0,00</u>		<u>2.669,18</u>
Zahllast		8.506,15	-	681,64		5.357,65		2.292,84
Bescheid				<u>8.506,15</u>				<u>5.357,65</u>
Differenz			-	<u>9.187,80</u>			-	<u>3.064,81</u>
Vorsteuern			brutto				brutto	
Tz. 13 WEK			25.908,93				5.786,80	
Tz. 15 Maschinenservice			16.562,34				448,26	
Tz. 20 LKW-Kosten			5.500,00				5.900,00	
Tz. 28 Lagermiete			2.000,00				2.000,00	
Tz. 29 Lagermiete			1.880,00				1.880,00	
			<u>51.851,27</u>				<u>16.015,06</u>	
			<u>8.641,88</u>				<u>2.669,18</u>	

34. Mit **Beschluss vom 23.10.2020** wurde den Parteien die Stellungnahme des Bf. vom 22.10.2020 zur Kenntnis gebracht, der belangten Behörde Gelegenheit zur Stellungnahme gegeben und dies wie folgt begründet:

„Zusammengefasst geht die beschwerdeführende Partei nunmehr davon aus, dass für das Jahr 2003 ein Vorsteuerabzug in Höhe von € 8.641,88 und für das Jahr 2004 in Höhe von € 2.669,18 zugestanden ist. Unter Berücksichtigung dieser Vorsteuern würde sich für 2003 eine Umsatzsteuergutschrift in Höhe von € 681,64 und für 2004 eine Umsatzsteuerzahllast in Höhe von € 2.292,84 ergeben. Dabei sei allerdings zu berücksichtigen, dass davon noch die Umsatzsteuerschuldigkeiten aufgrund unrichtiger Umsatzsteuerausweise in Rechnungen in Höhe von € 1.178,26 für 2003 und € 732,08 für 2004 abzuziehen seien, weil diese wohl kaum hinterzogen sein können.

Da die beschwerdeführende Partei keine Zustimmung zu einer Aufhebung der angefochtenen Bescheide nach § 300 Abs. 1 lit. a BAO gegeben hat, ist zum konkretisierten Neuvorbringen gemäß § 115 Abs. 2 BAO der belangten Behörde binnen angemessener Frist Gelegenheit zur Stellungnahme zu geben.“

35. Mit Zustimmungserklärung vom 29.10.2020 stimmte der Bf. gem. § 300 Abs. 1 BAO der „(ersatzlosen) Aufhebung der am 17.07.2013 angefochtenen Bescheide vom 12.06.2013 betreffend die Umsatzsteuer 2003 und 2004 und die Verspätungszuschläge hinsichtlich Umsatzsteuer 2003 und 2004 durch die belangte Behörde“ zu.

36. Mit Beschluss vom 29.10.2020 wurde der belangten Behörde gemäß **§ 300 Abs. 1 lit. b BAO** die Zustimmungserklärung der beschwerdeführenden Partei (§ 300 Abs. 1 lit. a BAO) zur (auch ersatzlosen) Aufhebung der angefochtenen Bescheide weitergeleitet und ihr hierfür eine Frist von zwei Monaten ab Zustellung dieses Beschlusses gesetzt. Zur Begründung wurde ausgeführt:

„Die beschwerdeführende Partei hat mit Anbringen vom 29. Oktober 2020 einer Aufhebung nach § 300 Abs. 1 zweiter Satz BAO zugestimmt (siehe Beilage), weshalb die belangte Behörde berechtigt ist, innerhalb der vom Bundesfinanzgericht gesetzten angemessenen Frist die mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheide aufzuheben und allenfalls durch neue Sachbescheide zu ersetzen, da in den angefochtenen Bescheiden keine Vorsteuern berücksichtigt wurden. Im Anbringen vom 22. Oktober 2020, welches der belangten Behörde mit Beschluss vom 23. Oktober 2020 zur Kenntnis gebracht wurde, hat die beschwerdeführende Partei erstmals substantiiert Vorsteuern geltend gemacht. Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes kommt auch eine Schätzung der abzugsfähigen Vorsteuern in Betracht. Voraussetzung dafür ist aber, dass es als erwiesen angenommen werden kann, dass dem Unternehmer entsprechende Vorsteuern im Sinne des § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 in Verbindung mit § 11 UStG 1994 in Rechnung gestellt worden sind (vgl. VwGH 16.9.2015, Ra 2015/13/0018; VwGH 25.2.2015, 2010/13/0189, mwN).“

37. Die belangte Behörde gab mit **Stellungnahme vom 10.12.2020** gem. § 300 Abs. 2 letzter Halbsatz BAO bekannt, dass **nicht beabsichtigt sei, eine Aufhebung vorzunehmen**. Nach Rücksprache mit dem mittlerweile pensionierten Prüfer sei festzuhalten, dass im bisherigen

Verfahren entsprechende Rechnungen nicht vorgelegt worden seien. Die im Anbringen des Beschwerdeführers vom 22.10.2020 angeführte Darstellung der potentiellen Vorsteuer reiche nach Auffassung der belangten Behörde nicht aus, um eine Schätzung der Vorsteuer im Sinne der Rechtsprechung des VwGH zu rechtfertigen, weil eben nicht angenommen werden könne, dass tatsächlich die Rechnungen in Verbindung mit § 11 UStG gestellt worden seien.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer (Bf.), Absolvent einer landwirtschaftlichen Fachschule, betreibt gemeinsam mit seiner Gattin einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb, den seine Eltern übergeben hatten. Es handelt sich um einen bäuerlichen Vollerwerbsbetrieb mit Milch-, Zuchtvieh- und Mastrinderproduktion sowie Forstwirtschaft (ca. 41 ha Eigengrund, davon 14 ha forstwirtschaftliche Fläche; ca. 43 ha zugepachtet). Der Betrieb wurde laufend modernisiert. Gegenüber der Finanzbehörde wurden im beschwerdegegenständlichen Zeitraum weder Einkommens-, noch Umsatzsteuererklärungen abgegeben. Zur Begründung wurde auf die land- und forstwirtschaftliche Pauschalierungsverordnung des Bundesministeriums für Finanzen 2001 und die darin angeführten Regeln und Voraussetzungen für eine pauschale Gewinnermittlung verwiesen.

Im Rahmen einer Außenprüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO iVm. § 99 Abs. 2 FinStrG wurde ua. festgestellt, dass der Bf. im Jahr 1999 zwei Brikettpressen gekauft und damit Holzabfälle zu Briketts gepresst hatte. Die Pressen wurden direkt bei den Holzverarbeitungsbetrieben aufgestellt. Der Bf. holte die Briketts von dort ab. Zunächst wurden der Traktor und der Kipper des landwirtschaftlichen Betriebes verwendet, später kaufte der Bf. hierfür eigene LKW. Die Briketts wurden teilweise vom Produktionsort direkt zu den Heizwerken gebracht, teilweise wurden sie zwischengelagert und erst in der Folge an Unternehmer und Privatpersonen verkauft. Die Zwischenlagerung und Abfüllung erfolgte in einem Lagerraum des landwirtschaftlichen Betriebes des Bf. Ab dem Jahr 2002 wurde eine Lagerfläche außerhalb des landwirtschaftlichen Betriebes angemietet.

Seitens der belangten Behörde als Finanzstrafbehörde wurde kein Finanzstrafverfahren eingeleitet.

Nach Ansicht des Betriebsprüfers im Zeitpunkt des Abschlusses der Betriebsprüfung des Brikettverkaufes betrieb der Bf. gemeinsam mit einem Bruder zu gleichen Teilen den Brikettverkauf in Form einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GesbR).

Durch die Betriebsprüfung kam die belangte Behörde zu folgenden Feststellungen:

Jahr	Einkünfte des Bf. aus Land- u. Forstwirtschaft	Anteilig (50%) dem Bf. zugerechnete Einkünfte aus dem Brennstoffhandel
2000	ATS 61.357,45	ATS -24.421,60
2001	ATS 96.724,68	ATS 113.678,19
2002	EUR 5.576,34	EUR 12.132,28
2003	EUR 6.921,09	EUR 2.933,07
2004	EUR 6.553,35	EUR 5.977,33
2005	EUR 9.026,87	EUR 6.055,25

Wie sich im Laufe der Verfahren herausstellte (vgl. UFS 06.06.2013, RV/1252-L/12; 06.06.2013, RV/0069-L/13), waren die Umsätze aus Brikettverkauf alleine dem Bf. (und nicht der GesbR) zuzurechnen. Die diesen Verfahren zugrundegelegten Einkünfte des Bf. aus Land- und Forstwirtschaft ergeben daher gegenübergestellt mit den Einkünften aus Brennstoffhandel folgendes Bild:

Jahr	Einkünfte des Bf. aus Land- u. Forstwirtschaft	Einkünfte des Bf. aus Brennstoffhandel
2000	ATS 61.357,45	ATS -48.843,2
2001	ATS 96.724,68	ATS 227.356,38
2002	EUR 5.576,34	EUR 24.264,56
2003	EUR 6.921,09	EUR 5.866,14
2004	EUR 6.553,35	EUR 11.954,66
2005	EUR 9.026,87	EUR 12.110,49

Bei der Vernehmung als Verdächtiger am 30.06.2005 machte der Bf. laut der im Akt befindlichen Ausfertigung der Niederschrift der Prüfungsabteilung Strafsachen beim Finanzamt Linz vom 30.06.2005, ***ENr.***, unter anderem folgende Angaben:

"Zu den Pellets

Der richtige Ausdruck für dieses Hackgut ist Briketts. Die Länge beträgt zwischen 6 und -7cm und der Durchmesser beträgt immer 7 cm. Pellets sind wesentlich kleiner.

*Mein Bruder macht technische Problemlösungen für Firmen die Holzabfälle produzieren. In der Regel werden diese Maschinen (Brikettieranlagen) von den anfragenden Firmen betreut. In der Fa ***17***, die zum ***18*** Konzern gehört, wollten die dortigen Verantwortlichen, dass die Anlage die anfallenden Abfälle (Holzspäne) produziert auch von meinem Bruder ***2*** ***3*** ***4*** mitbetreut wird. Hier ging es vor allem darum, dass die Späne die durch die Produktion angefallen sind, entsorgt werden damit die Fortführung der Produktion von ***18*** nicht gefährdet war. Ich habe damals meinem Bruder (***2*** ***3***) geholfen die Brikettsmaschine einzubauen. Mein Bruder meinte, ob ich nicht die von der Maschine produzierten Briketts verkaufen wolle. Zu Beginn wurden die Briketts mit meinen landwirtschaftlichen Maschinen (Traktor + Kipper) transportiert. Mit dem Anhänger konnte ich ca. 10 m3 oder 5 Tonnen Briketts transportieren.*

*Durch den Verkauf von Hackschnitzel aus der eigenen Forstwirtschaft, kannte ich die Abnehmer die solche Briketts verwenden konnten. Es handelt sich vorwiegend um Nahwärmanlagen, die mehrere Gebäude gleichzeitig beheizen. Dabei handelt es sich um 4-5 Kunden die ich lfd. beliefert habe. Im Jahr 1999 oder 2000 habe ich den ersten LKW angeschafft, da mir die zuvor benützten landwirtschaftlichen Maschinen zu Hause fehlten. Beim ersten LKW handelte es sich um einen ***19*** der für 5 Tonnen Nutzlast zugelassen war. Diesen LKW habe ich ca. 3 Jahre benutzt und habe ihn auch in der Landwirtschaft (Getreidetransport, Schotter, Düngemittel, Futtermitteltransport aus Zipf oder Ried) benutzt. 2002 habe ich 1. LKW entsorgt (verschrotten lassen) und den ***20*** LKW gekauft. Der Kaufpreis betrug 3.600 Euro. Die Rechnungen über den Brikettsverkauf befinden sich unter den beschlagnahmten Unterlagen.*

Bei diesen Rechnungen befinden sich auch Rechnungen mit Hackgut aus der eigenen Forstwirtschaft, wobei bei der Rechnungslegung immer der Ausdruck Hackgut verwendet wurde - auch wenn Briketts geliefert wurden. Die Trennung der Rechnungen von der Landwirtschaft erfolgte deshalb, weil wir wissen wollten, was von den Einnahmen aus der Landwirtschaft (Feldwirtschaft und Viehwirtschaft) ohne Forstwirtschaft übrig bleibt.

*Die Wiegetätigkeit erfolgte vorerst im ***21*** und später bei einem Landwirt namens ***22***, der eine elektronische Waage besitzt.*

*In dieser Sache Briketts wollte ich mich steuerlich immer schon erkundigen. In der Nähe wohnt ein mir bekannter Steuerberater ***1***, den wollte ich fragen. Wegen der ständigen Bautätigkeiten und der Größe meiner Landwirtschaft bin ich aber bis heute nicht dazugekommen. Die oben angeführten Angaben möchte ich als Vorweggeständnis verstehen. Ich war der Meinung, dass der Verkauf dieser Briketts im Rahmen der Landwirtschaft erfolgen könnte.“*

Der Bf. hat zumindest die Möglichkeit erkannt, dass die Brikettherstellung und -vermarktung nicht in den Rahmen der (pauschalierten) Land- und Forstwirtschaft fallen könnte. Er hat sich damit abgefunden, da er trotz diesbezüglicher abgabenrechtlicher Zweifel seit Beginn des Briketthandels keine Klärung der offenen Fragen herbeiführte.

Betreffend einen Bruttobetrag von EUR 72.580,67 im Jahr 2003 und EUR 45.096,37 im Jahr 2004 wies der Bf. in Rechnungen zu Brikettlieferungen einen Steuersatz von 12% aus, welche laut den Angaben auf den Rechnungen Lieferungen von „Hackgut“ oder „Brennholz“ gewesen seien. Davon abweichend wurden seitens des Bf. im Jahr 2003 über zwei Lieferungen im Wert von EUR 870,00 und EUR 475,00 Rechnungen ohne Steuerausweis ausgestellt.

Die **Umsätze aus den Brikettverkäufen** stellten sich entsprechend den Aufstellungen der belangten Behörde zu „nicht erklärten Brikettverkäufen“ (Ergebnis der Betriebsprüfung des Briketthandels) wie folgt dar:

Jahr	2003	2004
------	------	------

Umsätze aus den Brikettverkäufen (netto)	EUR 67.819,76	EUR 42.299,40
--	---------------	---------------

An **Vorsteuern** fielen für den Bf. betreffend den Brikettverkauf in den Jahren 2003 und 2004 an:

Jahr	2003	2004
Vorsteuer	EUR 8.641,88	EUR 2.669,18

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ist – soweit entscheidungsrelevant und soweit im Folgenden nicht eigens darauf eingegangen wird – unstrittig und ergibt sich aus dem Akteninhalt sowie dem Parteienvorbringen.

Strittig waren erstens die **Bemessungsgrundlagen** der festgesetzten Umsatzsteuer: Der Bf. brachte mit Stellungnahme vom 18.06.2020 vor, dass man sich mit der Gewinnermittlung bezüglich der Einkünfte aus Gewerbebetrieb nicht inhaltlich auseinandergesetzt habe und dass das Finanzamt nicht erläutert habe, wie es zu den Gesamtbeträgen der steuerpflichtigen Lieferungen und sonstigen Leistungen und zum Eigenverbrauch gekommen sei.

Die belangte Behörde hat jedoch in den nunmehr vorgelegten Beilagen aus der Zeit der Betriebsprüfung detaillierte Aufstellungen zu Brikettverkäufen dargelegt. Die sich daraus ergebenden Feststellungen der belangten Behörde beruhen auf den Ergebnissen einer umfangreichen Betriebsprüfung. Nicht jedoch ergeben sich daraus Differenzen zu den von der belangten Behörde in den angefochtenen Bescheiden zugrunde gelegten Gesamtbeträgen der steuerpflichtigen Lieferungen und sonstigen Leistungen (welche offenbar über den Brikettverkauf hinausgehen) und zum Eigenverbrauch, welcher ebenfalls angesetzt wurde.

Der Bf. machte trotz mehrerer Gelegenheiten zur Stellungnahme zum Sachverhalt (zB mit Beschluss vom 15.07.2020) zunächst keinerlei ziffernmäßigen Angaben zu den Bemessungsgrundlagen. Abgesehen von der damals vorgenommenen Zurechnung lediglich der Hälfte der Umsätze zum Bf. legte dieser im Wesentlichen nicht näher dar, warum nun diese von der belangten Behörde im Zuge der Betriebsprüfung getroffenen Feststellungen bzw. die Bescheidgrundlagen unrichtig sein sollten und wie die seiner Meinung nach richtigen Grundlagen ziffernmäßig lauten würden. Ein vom Bf. zur Ermittlung der Einkünfte vorgeschlagenes Abstellen auf den zeitlichen Aufwand, der mit der jeweiligen Einkunftsart verbunden gewesen sei (im vom Bf. geschätzten Verhältnis von 12 [Landwirtschaft] : 1 [Gewerbebetrieb]), ist dem Steuerrecht fremd und kann nicht zur Klärung des relevanten Sachverhalts beitragen. Ob die entsprechenden Feststellungsbescheide zum Zeitpunkt der Erlassung der angefochtenen (Umsatzsteuer-)Bescheide bereits erlassen waren, war für die Beurteilung der im gegenständlichen Verfahren relevanten Umsatzsteuerfragen nicht von Bedeutung.

Nach Ansicht des Bf. sei der Prüfer bei der Betriebsprüfung bei der Ermittlung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft „mit Akribie“ vorgegangen (vgl. Stellungnahme des Bf. vom 18.06.2020). Das Verfahren hat nunmehr bereits mehrere Instanzen durchlaufen. Es ist darauf hinzuweisen, dass auch aus Sicht des Bf. noch mit Eingabe vom 04.03.2020 der Sachverhalt „ausreichend erörtert“ schien, wozu bei einer Beschwerde gegen Umsatzsteuerbescheide zweifellos die entsprechenden Bemessungsgrundlagen zählen. Es ist nicht erkennbar, warum der Betriebsprüfer nur bei der Ermittlung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft und nicht auch bei jenen aus dem Brikettverkauf (zudem „Auslöser“ des Verfahrens) „mit Akribie“ vorgegangen sein sollte.

Strittig war im Hinblick auf Bemessungsgrundlagen auch, ob dem Bf. anrechenbare **Vorsteuer** zustand. Im Anbringen des Bf. vom 22.10.2020, welches der belangten Behörde mit Beschluss vom 23.10.2020 zur Kenntnis gebracht wurde, hat der Bf. erstmals substantiiert und zahlenmäßig konkretisiert Vorsteuern geltend gemacht und legte ein entsprechendes Berechnungsblatt vor.

Die belangte Behörde ist diesem Vorbringen des Bf. nicht mit eigenen Zahlen entgegengetreten, sondern brachte mit Eingabe vom 10.12.2020 grundsätzlich mit Hinweis auf nicht vorgelegte Rechnungen vor, dass eben gerade nicht angenommen werden könne, dass tatsächlich die Rechnungen in Verbindung mit § 11 UStG gestellt worden seien und daher die Voraussetzungen für eine Schätzung nicht vorlägen.

Dem ist entgegenzuhalten, dass eine den Brikettverkauf betreffende Betriebsprüfung durch die belangte Behörde stattgefunden hat. Im Zuge dieser war dem Grunde nach nicht strittig, dass dem Gewerbebetrieb des Bf. (bzw. der damals von der belangten Behörde angenommenen GesbR; Betriebsprüfung AB.Nr. ***29***) Ausgaben erwachsen waren. Auch wurden entsprechende Höhen der Ausgaben festgestellt. Die mit Eingabe des Bf. vom 22.10.2020 gemachten Angaben zu den Vorsteuerbeträgen erscheinen daher glaubwürdig.

Aufgrund des schlüssigen und konkretisierten Vorbringens des Bf. vom 22.10.2020 wird von den darin genannten Ausgaben und nunmehr geltend gemachten Vorsteuerbeträgen ausgegangen, die sich wie folgt zusammensetzen (Beträge in EUR):

Bezeichnung	Jahr 2003	Jahr 2004
WEK (Tz 13)	25.908,93	5.786,80
Maschinenservice (Tz 15)	16.562,34	448,26
LKW-Kosten (Tz 20)	5.500,00	5.900,00
Lagermiete (Tz 28)	2.000,00	2.000,00
Lagermiete (Tz 29)	1.880,00	1.880,00
Summe brutto (20% USt)	51.851,27	16.015,06
Vorsteuer	8.641,88	2.669,18

Es ist nicht zu bezweifeln, dass dem Bf. im Zuge des Briketthandels tatsächlich Aufwendungen dem Grunde nach entstanden sind (Wareneinsatz, Maschinenservicekosten, LKW-Kosten, Lagerkosten etc.), für die auch Rechnungen vorlagen.

Gemäß § 184 BAO haben die Abgabenbehörde bzw. das Bundesfinanzgericht, sofern sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen können, diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Ist eine Schätzung dem Grunde nach überhaupt zulässig, so steht die Wahl der Schätzungsmethode nach herrschender Meinung der Abgabenbehörde im Allgemeinen frei (vgl. VwGH 17.11.1971, [1546/71](#); 22.04.1998, [95/13/0191](#); 15.07.1998, [95/13/0286](#)). Es ist jedoch jene Methode zu wählen, die im Einzelfall zur Erreichung des Zieles, nämlich der tatsächlichen Besteuerungsgrundlage nahe zu kommen, am geeignetsten erscheint (vgl. *Ritz*, BAO⁶ § 184 Rz 12 mwN).

Daher ist zur Bestimmung der Höhe der anrechenbaren Vorsteuern angesichts des bereits weit zurückliegenden streitgegenständlichen Zeitraumes und offenbar nicht mehr vorhandener Rechnungen gemäß § 184 BAO auf eine Schätzung zurückzugreifen (VwGH 25.02.2015, [2010/13/0189](#); 16.09.2015, [Ra 2015/13/0018](#)). Da die belangte Behörde dem Vorbringen des Bf. vom 22.10.2020 diesbezüglich nicht konkret zahlenmäßig entgegengetreten ist und die Angaben des Bf. in dieser Eingabe auf Feststellungen einer entsprechenden Betriebsprüfung basieren, wird zum Zwecke der Schätzung von den vom Bf. vorgebrachten und geltend gemachten Beträgen ausgegangen (Vorsteuer 2003: EUR 8.641,88; Vorsteuer 2004: EUR 2.669,18).

Dabei ist zu beachten, dass der Bf. dieses Unternehmen alleine und nicht gemeinsam mit einer weiteren Person (in Form einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts) betrieben hat. Dem Bf. werden daher sowohl die gesamten Einkünfte, als auch die Umsätze aus dem Brikettverkauf zugerechnet. Dies stand zudem spätestens seit der entsprechenden Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 06.06.2013, [RV/0069-L/13](#), im Raum. Die seitens des erkennenden Gerichts von der belangten Behörde abgeforderten und nach Einlangen auch dem Bf. übermittelten (Betriebsprüfungs-)Unterlagen haben im Ergebnis diesbezüglich keine Änderung des relevanten Sachverhalts ergeben, wie auch der Bf. in der Eingabe vom 01.10.2020 zutreffend bemerkte.

Die Einordnung des Briketthandels als gewerblicher Betrieb ist nunmehr offenbar unstrittig, wie sich aus den Eingaben der Parteien ergibt.

Zweitens war strittig, ob der Bf. **Umsatzsteuer hinterzogen** hatte. Zu überprüfen war, ob der Bf. die Möglichkeit erkannt hatte, dass die Briketherstellung und -vermarktung nicht (mehr) in den Rahmen der Land- und Forstwirtschaft fiel.

In seiner Eingabe vom 27.11.2019 gab der Bf. an, dass die Niederschrift seiner Vernehmung vor der Abgabenbehörde vom 30.06.2005 zwar nicht von ihm unterschrieben sei, jedoch seine Aussage in etwa so richtig wiedergegeben zu sein scheint. Es ist daher – auch mangels anderwärtiger Hinweise – anzunehmen, dass der Bf. diese Aussagen so getätigt und sich auf diese Weise verantwortet hat.

Bei dieser Vernehmung am 30.06.2005 gab der Bf. unter anderem an:

*"In dieser Sache Briketts wollte ich mich steuerlich immer schon erkundigen. In der Nähe wohnt ein mir bekannter Steuerberater ***1***, den wollte ich fragen. Wegen der ständigen Bautätigkeit und der Größe meiner Landwirtschaft bin ich aber bis heute nicht dazugekommen. Die oben angeführten Angaben möchte ich als Vorweggeständnis verstehen. Ich war der Meinung, dass der Verkauf dieser Briketts im Rahmen der Landwirtschaft erfolgen könnte."*

Bereits aus dieser Aussage geht hervor, dass dem Bf. durchaus bewusst war, dass es die Möglichkeit gab, dass er die "Sache Briketts" steuerlich nicht richtig beurteilte bzw. der Abgabenbehörde gegenüber doch ein Erklärungsbedarf bestand.

Dem Bf. als Absolventen einer landwirtschaftlichen Fachschule, Eigentümer von ca. 14 Hektar forstwirtschaftlich genutzter Fläche und langjährigen Verkäufer von Hackschnitzel aus der eigenen Forstwirtschaft war der Unterschied zwischen den Begriffen Hackgut, Brennholz, Pellets und Briketts offenbar klar. Bei seiner Vernehmung am 30.06.2005 wies der Bf. laut der darüber aufgenommenen Niederschrift die behördlichen Organe, als ihn diese „zu den Pellets“ vernehmen wollten, darauf hin, dass der richtige Ausdruck „Briketts“ sei. Sodann beschrieb er diese und grenzte die Begriffe korrekt voneinander ab. Dennoch wurden bei den ausgestellten Rechnungen auch laut dem Bf. stets die Begriffe „Hackgut“ oder „Brennholz“ verwendet, selbst wenn eindeutig Briketts (aus der Brikettpresse) geliefert wurden. Es wurde versucht, nach außen die Brikettherstellung und den Handel mit diesen Produkten als land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit darzustellen, auch mit der Beifügung der Bezeichnung „Landwirt“ auf einigen Rechnungen. Die „Produktion“ und der Anfall der Briketts ergaben sich laut dem Bf. (vgl. Niederschrift vom 30.06.2005) aus der Notwendigkeit, dass Holzspäne, welche durch die Produktion der Produkte diverser Firmen anfielen, entsorgt würden, um in weiterer Folge die Fortführung der Produktion dieser Firmen nicht zu gefährden. Bereits im Rahmen der Schlussbesprechung der Betriebsprüfung im Hinblick auf die Briketterzeugung und -vermarktung wurde auch seitens des Bf. als einer der „handelnden Personen“ angeführt, dass die Übernahme des Rohmaterials für die Briketterzeugung als Entsorgungsleistung für die Holzindustrie (im Rahmen eines Entwicklungsprogrammes einer näher genannten Firma) betrachtet worden sei. Entschieden zurückgewiesen wurde im Zuge der Schlussbesprechung seitens des Bf. die Prüfungsfeststellung, dass auf den Rechnungen die gelieferten Briketts nur deshalb als „Hackgut“ ausgewiesen worden seien, um jeden Hinweis auf eine gewerbliche Tätigkeit zu vermeiden.

Wenn der Bf. nun angibt, dass er der Meinung gewesen sei, dass der Verkauf dieser Briketts im Rahmen seiner Land- und Forstwirtschaft erfolgen könnte, ist dem Folgendes entgegenzuhalten: Angesichts seiner Kenntnisse, der industriellen Herkunft seines Rohmaterials (im Wesentlichen weder aus seinem, noch einem anderen land- und forstwirtschaftlichem Betrieb) und dem Einsatz von nicht in der Landwirtschaft üblichen Maschinen wie den „Brikettieranlagen“ im beschwerdegegenständlichen Zeitraum hat der Bf. zumindest die Möglichkeit erkannt, dass die Brikettherstellung und -vermarktung nicht in den Rahmen der (pauschalierten) Land- und Forstwirtschaft fallen könnte. Er hat sich zudem damit abgefunden, da er trotz abgabenrechtlicher Zweifel über Jahre hinweg („schon immer“, somit - wie ausgeführt - seit Beginn der Betätigung) bis zur Betriebsprüfung keine Klärung der offenen Fragen herbeiführte. Bereits vor dem Brikettverkauf hatte der Bf. immer wieder Hackschnitzel verkauft und kannte daher potentielle Abnehmer, wie er selbst angab. Die oftmalige Bezeichnung der Brikettlieferungen als „Hackgut“ oder gar „Brennholz“ trotz der Kenntnis, dass es sich konkret stets um Briketts industrieller Herkunft handelte und die Anführung der Bezeichnung „Landwirt“ sind Hinweise darauf, dass der Bf. sehr wohl wusste, dass zwar eine (steuerliche) Abgrenzung seiner land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeiten zu einer gewerblichen Tätigkeit erforderlich sein könnte, er jedoch nach außen hin bewusst keinen Hinweis auf eine Gewerblichkeit der Tätigkeit geben wollte. Mit dem Ausweis von 12 % Umsatzsteuer im Sinne des § 22 Abs. 1 UStG 1994 hat sich der Bf. nach außen (zB seinen Abnehmern gegenüber) zudem als nichtbuchführungspflichtiger Land- u. Forstwirt ausgewiesen, der diese Verkäufe im Rahmen seines land- u. forstwirtschaftlichen Betriebes (Nebenbetriebes) durchführe.

Drittens war strittig, ob der Bf. betreffend die Brikettlieferungen auch eine entsprechende **(Umsatz-)Steuerschuld aufgrund der Rechnung** hinterzogen hatte. Der Bf. war sich – wie ausgeführt – durchaus bewusst, dass er nicht Hackschnitzel oder andere forstwirtschaftliche Roherzeugnisse wie Brennholz verkaufte, sondern Briketts. Trotz seiner diesbezüglichen Kenntnisse stellte der Bf. über Brikettlieferungen Rechnungen aus, die eine Lieferung von forstwirtschaftlichen Produkten suggerierten (und den Rechnungsempfängern in der Folge zudem einen höheren Vorsteuerabzug ermöglichten). Dass diese Rechnungen entsprechend berichtigt worden wären, ist nicht als erwiesen anzusehen: Weder erfolgte seitens des Bf., der das Vorliegen einer (nicht verjährten) Steuerschuld aufgrund der Rechnung bestreitet, ein diesbezügliches Vorbringen, noch ist den Akten eine ordnungsgemäße Berichtigung der betroffenen Rechnungen zu entnehmen.

3. Rechtslage

Gemäß [§ 116 Abs. 1 BAO](#) (Bundesabgabenordnung), BGBl. Nr. 194/1961, sind die Abgabenbehörden berechtigt (sofern die Abgabenvorschriften nicht anderes bestimmen), im Ermittlungsverfahren auftauchende **Vorfragen**, die als Hauptfragen von anderen Verwaltungsbehörden oder von den Gerichten zu entscheiden wären, nach der über die

maßgebenden Verhältnisse gewonnenen eigenen Anschauung zu beurteilen (§§ 21 und 22) und diese Beurteilung ihrem Bescheid zugrunde zu legen.

Nach [§ 119 BAO](#), BGBl. Nr. 194/1961, sind für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht bedeutsame Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen. Diese **Offenlegung** muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen und es dienen hierzu insbesondere die Abgabenerklärungen.

Der Offenlegung gem. [§ 119 Abs. 1 BAO](#) dienen gemäß [§ 119 Abs. 2 BAO](#) unter anderem **Abgabenerklärungen**. Gemäß [§ 21 Abs. 4 UStG 1994](#), BGBl. Nr. 663/1994 idF BGBl. I Nr. 59/2001, hat der Unternehmer für das abgelaufene Kalenderjahr eine **Steuererklärung** abzugeben, die alle in diesem Kalenderjahr endenden Veranlagungszeiträume zu umfassen hat.

Wer einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb, einen **gewerblichen Betrieb** (eine Betriebsstätte) oder eine sonstige selbständige Erwerbstätigkeit begründet oder aufgibt, hat dies gemäß [§ 120 Abs. 2 BAO](#) (BGBl. Nr. 194/1961 idF BGBl. I Nr. 124/2003 und BGBl. I Nr. 161/2005) dem für die Erhebung der Abgaben vom Umsatz (Umsatzsteuer) zuständigen Finanzamt anzuzeigen.

Der **Umsatzsteuer** unterliegen nach [§ 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994](#) jene Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt.

Gemäß [§ 2 Abs. 1 UStG 1994](#) (Umsatzsteuergesetz), BGBl. Nr. 663/1994, ist **Unternehmer**, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt.

[§ 11 Abs. 12 UStG 1994](#) idF BGBl. Nr. 663/1994 lautet:

„Hat der Unternehmer in einer Rechnung für eine Lieferung oder sonstige Leistung einen Steuerbetrag, den er nach diesem Bundesgesetz für den Umsatz nicht schuldet, gesondert ausgewiesen, so schuldet er diesen Betrag auf Grund der Rechnung, wenn er sie nicht gegenüber dem Abnehmer der Lieferung oder dem Empfänger der sonstigen Leistung entsprechend berichtigt. Im Falle der Berichtigung gilt § 16 Abs. 1 sinngemäß.“

Nach [§ 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994](#) idF BGBl. Nr. 663/1994 kann der Unternehmer **Vorsteuerbeträge** abziehen, die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind.

Gemäß **§ 10 Abs. 2 Z 1 lit. a 1. Teilstrich UStG 1994** idF BGBl. I Nr. 29/2000 und BGBl. I Nr. 142/2000 in Verbindung mit **Z 42 lit. a** der **Anlage 1** zu § 10 Abs. 2 und [§ 24 UStG 1994](#) sind folgende Lieferungen einem **Umsatzsteuersatz von 10%** zu unterwerfen:

„42. Holz, und zwar

a) Brennholz, in Form von Rundlingen, Scheiten, Zweigen, Reisigbündeln oder ähnlichen Formen; Holz in Form von Plättchen oder Schnitzeln; Sägespäne, Holzabfälle und Holzausschuß, auch zu Pellets, Briketts, Scheiten oder ähnlichen Formen zusammengepreßt (Position 4401 der Kombinierten Nomenklatur). (...)

§ 22 Abs. 1 UStG 1994 idF BGBl. I Nr. 59/2001 und BGBl. I Nr. 134/2003 lautet:

„Bei nichtbuchführungspflichtigen Unternehmern, die Umsätze im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes ausführen, wird die Steuer für diese Umsätze mit 10% der Bemessungsgrundlage festgesetzt. Soweit diese Umsätze an einen Unternehmer für dessen Unternehmen erbracht werden, wird die Steuer für diese Umsätze mit 12% der Bemessungsgrundlage festgesetzt. Die diesen Umsätzen zuzurechnenden Vorsteuerbeträge werden jeweils in gleicher Höhe festgesetzt.

Die Bestimmungen des § 6 Abs. 1 Z 8 bis 26, des § 11 und des § 12 Abs. 10 und 11 sind anzuwenden. Weiters sind Berichtigungen nach § 16 vorzunehmen, die Zeiträume betreffen, in denen die allgemeinen Vorschriften dieses Bundesgesetzes Anwendung gefunden haben.“

Die **Umsatzsteuererklärung** ist gemäß **§ 134 Abs. 1 BAO**, BGBl. Nr. 194/1961 idF BGBl. Nr. 224/1972 und BGBl. I Nr. 124/2003 bis 30. April des Folgejahres bzw. bei elektronischer Übermittlung über FinanzOnline bis 30. Juni des Folgejahres einzureichen. Diese Frist kann gemäß **§ 134 Abs. 2 BAO** auf begründeten Antrag verlängert werden.

Gemäß **§ 135 BAO**, BGBl. Nr. 194/1961 idF BGBl. Nr. 660/1989 und BGBl. I Nr. 71/2003 kann die Abgabenbehörde Abgabepflichtigen, die die Frist zur Einreichung einer Abgabenerklärung nicht wahren, einen Zuschlag bis zu 10 Prozent der festgesetzten Abgabe (**Verspätungszuschlag**) auferlegen, wenn die Verspätung nicht entschuldbar ist.

Nach **§ 184 Abs. 1 BAO**, BGBl. Nr. 194/1961, hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann, zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die **Schätzung** von Bedeutung sind.

Nach **§ 21 Abs. 1 EStG 1988**, 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.

(...)

Zu den Einkünften im Sinne des § 21 Abs. 1 EStG 1988 gehören nach [§ 21 Abs. 2 EStG 1988](#) 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. (...)

Gemäß [§ 207 Abs. 2 BAO](#), BGBl. Nr. 194/1961 beträgt die **Verjährungsfrist bei hinterzogenen Abgaben** nach der neuerlichen Änderung durch das Betrugsbekämpfungsg 2010 (BGBl. I Nr. 105/2010) zehn Jahre.

Des Finanzvergehens der **Abgabenhinterziehung** nach [§ 33 Abs. 1 FinStrG](#) (Finanzstrafgesetz) , BGBl. Nr. 129/1958 macht sich schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt.

Eine **Abgabenverkürzung** nach § 33 Abs. 1 FinStrG ist gemäß [§ 33 Abs. 3 lit a FinStrG](#), BGBl. Nr. 129/1958 idF BGBl. I Nr. 28/1999 bewirkt, wenn Abgaben, die bescheidmäßig festzusetzen sind, zu niedrig festgesetzt wurden oder infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenanspruches mit dem Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist (Anmeldefrist, Anzeigefrist) nicht festgesetzt werden konnten.

Gemäß [§ 8 Abs. 1 FinStrG](#), BGBl. Nr. 129/1958, handelt **vorsätzlich**, wer einen Sachverhalt verwirklichen will, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht; dazu genügt es, dass der Täter diese Verwirklichung ernstlich für möglich hält und sich mit ihr abfindet.

Gemäß [§ 8 Abs. 2 FinStrG](#), BGBl. Nr. 129/1958, handelt **fahrlässig**, wer die Sorgfalt außer Acht lässt, zu der er nach den Umständen verpflichtet und nach seinen geistigen und körperlichen Verhältnissen befähigt ist und die ihm zuzumuten ist, und deshalb nicht erkennt, dass er einen Sachverhalt verwirklichen könne, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht. Fahrlässig handelt auch, wer es für möglich hält, dass er einen solchen Sachverhalt verwirkliche, ihn aber nicht herbeiführen will.

Gemäß [§ 8 Abs. 3 FinStrG](#), BGBl. Nr. 129/1958 idF BGBl. I Nr. 118/2015 (in Kraft seit 01.01.2016) handelt **grob fahrlässig**, wer ungewöhnlich und auffallend sorgfaltswidrig handelt, sodass der Eintritt eines dem gesetzlichen Tatbild entsprechenden Sachverhalts als geradezu wahrscheinlich vorhersehbar war.

Nach [§ 266 Abs. 1 BAO](#), BGBl. Nr. 194/1961 idF BGBl. I Nr. 14/2013, hat die Abgabenbehörde, soweit nicht anderes angeordnet ist, gleichzeitig mit der Vorlage der Bescheidbeschwerde die **Akten** (samt Aktenverzeichnis) **vorzulegen**. Nach [§ 266 Abs. 4 BAO](#) kann das Verwaltungsgericht nach erfolgloser Aufforderung unter Setzung einer angemessenen Nachfrist auf Grund der Behauptungen des Beschwerdeführers erkennen, soweit die Abgabenbehörde die Vorlage von Akten unterlässt.

[§ 300 Abs. 1 und 2 BAO](#), BGBl. 194/1961 idF BGBl. I Nr. 62/2018 lauten:

(1) Ab Vorlage der Beschwerde (§ 265) bzw. ab Einbringung einer Vorlageerinnerung (§ 264 Abs. 6) bzw. in den Fällen des § 262 Abs. 2 bis 4 (Unterbleiben einer Beschwerdeverentscheidung) ab Einbringung der Bescheidbeschwerde können Abgabenbehörden beim Verwaltungsgericht mit Bescheidbeschwerde angefochtene Bescheide und allfällige Beschwerdeverentscheidungen bei sonstiger Nichtigkeit weder abändern noch aufheben. Die Verpflichtung zur Erlassung einer Beschwerdeverentscheidung (§ 262 Abs. 1) wird dadurch nicht berührt. Sie können solche Bescheide, wenn sich ihr Spruch als nicht richtig erweist, nur dann aufheben,

- a) wenn der Beschwerdeführer einer solchen Aufhebung gegenüber dem Verwaltungsgericht nach Vorlage der Beschwerde zugestimmt hat und
- b) wenn das Verwaltungsgericht mit Beschluss die Zustimmungserklärung an die Abgabenbehörde unter Setzung einer angemessenen Frist zur Aufhebung weitergeleitet hat und
- c) wenn die Frist (lit. b) noch nicht abgelaufen ist.

(2) Vor Ablauf der Frist des Abs. 1 lit. b kann das Verwaltungsgericht über die Beschwerde weder mit Erkenntnis noch mit Beschluss absprechen, es sei denn, die Abgabenbehörde teilt mit, dass sie keine Aufhebung vornehmen wird.

Nach [§ 323 Abs. 38 BAO](#) sind die am 31. Dezember 2013 bei dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge 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.

4. Rechtliche Beurteilung

4.1. Zuständigkeit, § 300 BAO

Das Bundesfinanzgericht ist für die gegenständliche Entscheidung zuständig, da zwar eine Zustimmungserklärung des Bf. nach § 300 Abs. 1 BAO und ein entsprechender hiesiger Beschluss nach § 300 Abs. 1 lit. b BAO vorlagen, jedoch die belangte Behörde in der Folge mit Eingabe vom 10.12.2020 gem. § 300 Abs. 2 letzter Halbsatz BAO erklärt hat, keine Aufhebung vorzunehmen.

4.2. Umsatzsteuer 2003 und 2004

Strittig ist im vorliegenden Fall, ob es sich bei der beschwerdegegenständlichen Umsatzsteuer um hinterzogene Abgaben iSd [§ 207 Abs. 2 BAO](#) iVm [§ 33 FinStrG](#) handelt. Nicht strittig ist hingegen, dass mit dem Briketthandel ein Gewerbebetrieb vorlag.

Für die Annahme der zehn Jahre betragenden Verjährungsfrist bei hinterzogenen Abgaben ist weder ein rechtskräftiger Schuldausspruch im Finanzstrafverfahren, noch die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens erforderlich. Liegt eine finanzstrafrechtliche Verurteilung nicht vor, hat die Abgabenbehörde über die Hinterziehung im materiellrechtlichen Bescheid als Vorfrage nach § 116 Abs. 1 BAO zu entscheiden (vgl. VwGH 22.02.2012, [2009/16/0032](#), mwN). Dann ist zu klären, ob die längere Verjährungsfrist des § 207 Abs. 2 zweiter Satz BAO anzuwenden ist. Dass die zuständige Finanzstrafbehörde bislang kein Finanzstrafverfahren eingeleitet hat, entbindet daher in der gegenständlichen Beschwerdesache nicht von der nun vorzunehmenden Prüfung, ob Abgabenhinterziehung vorliegt.

Die Beurteilung, ob Abgaben hinterzogen sind, setzt eindeutige, ausdrückliche und nachprüfbare bescheidmäßige Feststellungen über die Abgabenhinterziehung voraus; die maßgebenden Hinterziehungskriterien der Straftatbestände sind von der Abgabenbehörde nachzuweisen (VwGH 18.10.1988, [87/14/0173](#); 18.09.1991, [91/13/0064](#); 23.02.2010, [2007/15/0292](#); 22.02.2012, [2009/16/0032](#); 28.06.2012, [2009/16/0076](#); 26.02.2015, [2011/15/0121](#)). Es muss sich somit ergeben, auf Grund welcher Ermittlungsergebnisse sowie auf Grund welcher Überlegungen die Annahme der Hinterziehung gerechtfertigt ist. Eine Abgabenhinterziehung liegt nicht schon bei einer objektiven Abgabenverkürzung vor, sondern erfordert Vorsatz als Schuldform. Eine Abgabenhinterziehung ist somit erst erwiesen, wenn - in nachprüfbarer Weise - auch der Vorsatz feststeht. Beim bedingten Vorsatz (Eventualvorsatz) hat der Täter zwar keine Gewissheit über den Sachverhalt und es kommt ihm auch nicht darauf an, deliktspezifisches Unrecht zu verwirklichen. Er hält aber die Verwirklichung eines Sachverhalts, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht, aber ernstlich für möglich und findet sich damit ab. Der bedingte Vorsatz setzt kein Wissen über eine Tatsache oder eine

Wahrscheinlichkeit, sondern nur das Wissen einer Möglichkeit voraus (*Tannert/Kotschnigg*, FinStrG § 8 Rz 33 und 34).

Im Rahmen der der Behörde nach § 167 Abs. 2 BAO zukommenden "freien Überzeugung" genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich habe und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließe oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lasse. Die Abgabenbehörde müsse, wenn eine Partei eine für sie nachteilige Tatsache bestreite, den Bestand der Tatsache nicht „im naturwissenschaftlich-mathematisch exakten Sinn“ nachweisen (vgl. VwGH 26.05.2011, [2011/16/0011](#); VwGH 09.09.2004, [99/15/0250](#)). Für das Vorliegen einer Abgabenhinterziehung ist daher entscheidend, dass neben einer (objektiven) Abgabenverkürzung das Entstehen einer Abgabepflicht tatsächlich erkannt oder zumindest für möglich gehalten worden ist und damit eine auf eine Abgabenverkürzung gerichtete subjektive Einstellung bejaht werden kann. Auch ein bedingter Vorsatz setzt eine solche (die Abgabenverkürzung in Kauf nehmende) zielgerichtete subjektive Einstellung voraus (vgl. VwGH 18.09.1991, [91/13/0064](#)).

Eine Abgabenhinterziehung ist nach § 33 Abs. 1 FinStrG (**objektiv**) bewirkt, wenn der Bf. gegen eine steuerliche Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht verstoßen hat und wenn zusätzlich Abgaben, die bescheidmäßig festzusetzen sind, infolge Unkenntnis der Behörde vom Abgabensanspruch nicht fristgerecht festgesetzt werden konnten. Die Hinterziehung wird mit Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist vollendet.

Im konkreten Fall hatte der Bf. die Verpflichtung, Umsatzsteuererklärungen bei der Abgabenbehörde einzureichen, da der Bf. als Unternehmer selbstständig gewerblich tätig war und daraus Umsätze aus Brikettverkauf bzw. -lieferungen erzielte. Es wurden keine Abgabenerklärungen zur Umsatzsteuer betreffend den beschwerdegegenständlichen Zeitraum im vorgesehenen Zeitfenster (§ 21 Abs. 1, 2 und 4 UStG) abgegeben. Er hat damit seiner abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht nicht entsprochen. Das Finanzamt hatte aus diesem Grund zunächst keine Kenntnis von den umsatzsteuerpflichtigen Umsätzen des Bf. und konnte daher die Umsatzsteuer mit Ablauf der gesetzlichen Erklärungspflicht nicht festsetzen. Dies hat zur einer Verkürzung von Umsatzsteuer geführt, da die tatsächlich vorgeschriebene und entrichtete Umsatzsteuer hinter der richtigerweise vorzuschreibenden sowie dem entrichteten Betrag zurückbleibt: Es kam mangels Erklärungsabgabe zum vorgeschriebenen Zeitpunkt oder sonstiger Offenlegung weder zu (rechtzeitigen) Vorschreibungen durch die belangte Behörde, noch zu Entrichtungen im Fälligkeitszeitpunkt (vgl. *Tannert/Kotschnigg*, FinStrG § 33 Rz 193). Erst im Zuge der Betriebsprüfung konnte die belangte Behörde nähere Kenntnis über den Briketthandel erlangen.

Der Berufungsschrift vom 17. 07.2013 ist zu entnehmen, dass der Bf. der Ansicht gewesen sei, er habe die Briketherstellung und -vermarktung im Rahmen seiner Landwirtschaft ausgeübt.

Grundsätzlich ist zwischen land- und forstwirtschaftlichem Betrieb, einem land- und forstwirtschaftlichem Nebenbetrieb sowie einem land- und forstwirtschaftlichem Nebenerwerb zu unterscheiden.

Als ein land- und forstwirtschaftlicher Nebenbetrieb im Sinne des § 21 Abs. 2 Z 1 EStG (und § 30 Abs. 8 Bewertungsgesetz 1955) gilt ein Betrieb, der einem land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb seiner Funktion nach zu dienen bestimmt ist (*Trauner/Wakounig*, Praxishandbuch der Land- und Forstwirtschaft³, Rz 6/15). Dieser Nebenbetrieb ist seinem Wesen nach ein Gewerbebetrieb, der jedoch dem Hauptbetrieb dient, sodass beide zusammen einen einheitlichen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb bilden. Ein Nebenbetrieb muss aufgrund seiner wirtschaftlichen Zweckbestimmung tatsächlich zur Landwirtschaft oder der Forstwirtschaft im Verhältnis eines Hilfsbetriebes stehen und daher untergeordnet und abgrenzbar sein. Er erfordert zusätzliche Produktionsfaktoren wie Maschinen, bauliche Anlagen, Arbeitskräfte und Kapital.

Das Kriterium der Unterordnung des Nebenbetriebes findet beim Verwertungs- und Verarbeitungsbetrieb im entscheidenden Überwiegen des Anteiles der eigenen Urproduktion am Umsatz des Nebenbetriebes seinen Ausdruck (VwGH 04.03.1986, [85/14/0146](#)). Fehle es daran, so fehle es auch an der Unterordnung. Die notwendige Gesamtbetrachtung kann sich dann nicht auf den Umfang der Zukäufe beschränken, wenn andere Umstände, etwa die Höhe der Umsätze aus verarbeiteten Produkten in ihrer absoluten Größe oder im Verhältnis zu den Umsätzen des landwirtschaftlichen Hauptbetriebes gegen eine Unterordnung des Nebenbetriebes sprechen (VwGH 16.09.2003, [99/14/0228](#)).

Eine land- und forstwirtschaftlicher Nebenerwerb durch Ausübung einer land- und forstwirtschaftlichen Nebentätigkeit ist eine an sich nicht land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit, die wegen ihres engen Zusammenhanges mit der Haupttätigkeit und wegen ihrer untergeordneten Bedeutung gegenüber dieser Haupttätigkeit nach der Verkehrsauffassung in dieser gleichsam aufgeht, sodass die gesamte Tätigkeit des Land- und Forstwirtes als land- und forstwirtschaftlich anzusehen ist. Die wirtschaftliche Unterordnung ist nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen (*Trauner/Wakounig*, Praxishandbuch der Land- und Forstwirtschaft³, Rz 6/22).

Zur Beurteilung, ob ein land- und forstwirtschaftlicher Nebenbetrieb, ein Nebenerwerb oder hingegen ein selbstständiger Gewerbebetrieb vorliegt, sind daher die Verkehrsauffassung und das Gesamtbild der Verhältnisse ausschlaggebend, wobei Umsatz und Gewinn Anhaltspunkte sein können (*Trauner/Wakounig*, Praxishandbuch der Land- und Forstwirtschaft³, Rz 6/15 und 6/22 mit Verweisen auf VwGH 16.09.2003, [99/14/0228](#), VwGH 04.03.1986, [85/14/0146](#); VwGH 21.07.1988, [93/14/0134](#)).

Ein Be- oder Verarbeitungsbetrieb gilt nach der Rechtsprechung dann als land- und forstwirtschaftlicher Nebenbetrieb, wenn ausschließlich oder „entscheidend“ (VwGH 04.03.1986, [85/14/0146](#)) bzw. „weit“ (Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²¹ § 21 Rz 72) überwiegend im eigenen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb durch Urproduktion erzeugte Produkte veräußert werden. Ob noch Urproduktion oder schon Be- oder Verarbeitung vorliegt, richtet sich nach der Verkehrsauffassung (Jakom, EStG¹³ § 21 Rz 56; VwGH 16.09.2003, [99/14/0228](#)). Werden Rohstoffe in erheblichem Maße zugekauft, liegt ein selbständiger Gewerbebetrieb vor (Jakom, EStG¹³ § 21 Rz 59).

Im vorliegenden Fall wurden für die Produktion und den Vertrieb der Holzbriketts eigens nicht in der Landwirtschaft (üblicherweise) eingesetzte Maschinen und Fahrzeuge angekauft sowie ein Lagerraum angemietet, welche nicht dem Betriebsvermögen des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes zuzurechnen waren. Das Rohmaterial für die Verarbeitung zu Briketts stammte jedenfalls weitgehend nicht aus der Urproduktion des Betriebes des Bf., sondern wurde von anderen Unternehmen bezogen. Der Bf. hat die Rohstoffe zur Briketterzeugung (unstrittig) stets von Dritten und nicht fast ausschließlich aus seinem eigenen forstwirtschaftlichen Betrieb bezogen. Eine Verarbeitung von hofeigener Urproduktion kann daher nicht vorgelegen sein. Diese Feststellung ergibt auch daraus, dass die Brikettpressen bei diesen Industrieunternehmen stationiert waren. Es handelte sich daher dabei nicht um eine etwaige Bearbeitung oder Veredelung von aus dem Betrieb des Bf. stammenden Urprodukten wie zB Holz (vgl. die nunmehr zur Gewerbeordnung ergangene Urprodukteverordnung, BGBl. II Nr. 41/2008, welche Urprodukte näher beschreibt). Daher stellte der Bf. mit den Briketts keine Produkte her, die aus seiner Urproduktion stammten. Der Bf. trat vielmehr als Konkurrent typischer Gewerbebetriebe auf (vgl. VwGH 16.09.2003, [99/14/0228](#)). Dies spricht für das Vorliegen eines Gewerbebetriebes.

Dass der Bf. Rechnungen für Hackgut und Briketts von den Unterlagen des landwirtschaftlichen Betriebes getrennt hatte (vgl. Eingabe des Bf. vom 27.11.2019), ist jedoch noch kein Indiz für das Vorliegen eines eigenen Gewerbebetriebes: Auch im Falle eines land- oder forstwirtschaftlichen Nebenbetriebes oder Nebenerwerbes wären getrennte Aufzeichnungen zu führen gewesen, da derartige Einkünfte in der Regel nicht von der land- und forstwirtschaftlichen Pauschalierung umfasst und daher gesondert zu erfassen sind (vgl. Jakom, EStG¹³ § 21 Rz 52: „Nachweispflicht im Zweifel“). Wie das bisherige Verfahren ergeben hat, waren die Einkünfte aus Briketthandel ausschließlich dem Bf. und nicht einer aus diesem und einem Bruder des Bf. gebildeten GesbR zuzurechnen.

Die Einkünfte des Bf. aus Land- und Forstwirtschaft ergeben gegenübergestellt mit den Einkünften aus Brennstoffhandel folgendes Bild:

Jahr	Einkünfte des Bf. aus Land- u. Forstwirtschaft	Einkünfte des Bf. aus Brennstoffhandel
2000	ATS 61.357,45	ATS -48.843,2

2001	ATS 96.724,68	ATS 227.356,38
2002	EUR 5.576,34	EUR 24.264,56
2003	EUR 6.921,09	EUR 5.866,14
2004	EUR 6.553,35	EUR 11.954,66
2005	EUR 9.026,87	EUR 12.110,49

Die Relation der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft einerseits und der Einkünfte aus dem Brikettverkauf andererseits zeigt klar, dass der Brikettverkauf nicht untergeordnet war, sondern - im Gegenteil - teils erheblich höhere Einkünfte erzielte. Auch im Prüfungszeitraum 2000-2005 zusammengerechnet ergeben sich Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft von insgesamt EUR 39.565,93 und betreffend den Brennstoffhandel bereits von (weitaus höheren) EUR 67.168,92.

Wenn nun seitens des Bf. auf die herangezogene (Voll-)Pauschalierung und mangelnde Vergleichbarkeit der Einkünfte hingewiesen wurde, ist dazu auszuführen: Die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft wurden im Wege der Vollpauschalierung festgestellt. Dies war zulässig, weil im Zuge der Betriebsprüfung festgestellt wurde, dass die einschlägigen Einheitswertgrenzen eingehalten wurden (vgl. Niederschrift zur Schlussbesprechung). Eine noch im Besprechungsprogramm vom 05.11.2008 angedachte Gewinnermittlung des landwirtschaftlichen Betriebes nach den Regeln der Teilpauschalierung betreffend das Jahr 2004 war nach der (auf Betreiben des Bf. erfolgten) Korrektur des relevanten Einheitswertes, die einen Einheitswert unterhalb der Teilpauschalierungsgrenze ergab, nicht zulässig. Eine andere Art der Gewinnermittlung betreffend die Land- oder Forstwirtschaft wurde seitens des Bf. weder vorgenommen, noch damals begehrt.

Die Briketts sind dabei weder selbst Urprodukte des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs des Bf., noch trifft dies auf die zur Herstellung erforderlichen Rohstoffe zu, da diese von Industriebetrieben zugekauft bzw. bezogen wurden. Die hauptsächlich verwendeten Anlagen und Maschinen dienen offenkundig nicht der Land- und Forstwirtschaft (Brikettpressen, Lagerplatz für Holzbriketts, LKW). Auch der wirtschaftliche Umfang im Vergleich zu den land- und forstwirtschaftlichen Einkünften spricht - wie ausgeführt – mangels eindeutiger Unterordnung für einen eigenen Gewerbebetrieb. In der nun vorzunehmenden Gesamtbetrachtung steht fest, dass hinsichtlich Briketterzeugung und -vertrieb ein eigener Gewerbebetrieb vorlag. Auch der Bf. selbst gestand dies in der Berufung vom 17.07.2013 in nachträglicher Betrachtung zu. Demnach sind die Einkünfte daraus nicht den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft zuzurechnen, sondern bilden Einkünfte aus einem unabhängig von der Landwirtschaft betriebenen Gewerbebetrieb.

Das Tatbild der vollendeten Abgabenhinterziehung ist somit erfüllt. Da das Finanzamt bis zum Ablauf der Erklärungsfrist keine Kenntnis von den Umsätzen des Bf. aus der Erzeugung und dem Vertrieb von Holzbriketts hatte und der Bf. Zweifel an seiner richtigen steuerlichen Einordnung des Brikettgeschäfts hegte und diese dennoch nicht klärte, steht objektiv

vollendete Abgabenhinterziehung im Sinne des § 33 Abs. 1 iVm. [§ 33 Abs. 3 lit. a FinStrG](#) fest. Selbst wenn der Bf. in den Beschwerde Jahren steuerlich grundsätzlich erfasst gewesen wäre, hat er durch den zusätzlichen Gewerbebetrieb weitere, „neue“ Einkünfte erzielt, die der belangten Behörde bisher verborgen geblieben sind, sodass auch in diesem Fall § 33 Abs 3 lit. a 2. Halbsatz FinStrG anwendbar bleibt (*Tannert/Kotschnigg*, FinStrG § 33 Rz 196).

Für die Verwirklichung der **subjektiven Tatseite** des Finanzvergehens nach § 33 Abs. 1 FinStrG genügt bedingter Vorsatz im Sinne des § 8 Abs. 1, 2. Halbsatz FinStrG. Das heißt, es reicht aus, dass der Bf. die Verwirklichung eines Sachverhaltes, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht, ernstlich für möglich hielt und sich damit abfand. Dabei reicht es aus, dass der in Anstreben anderer Zwecke objektiv tatbestandsmäßig Handelnde die reale Möglichkeit der gesetzlichen Tatbildverwirklichung zwar erkennt, sich aber mit ihr abfindet und dennoch tatbildlich handelt, sei es auch nur in bewusster Gleichgültigkeit gegenüber den möglichen Folgen. Voraussetzung für die Annahme des Eventualvorsatzes (bedingten Vorsatzes) ist nicht ein Wissen um eine Tatsache oder um ihre Wahrscheinlichkeit im Sinne eines Überwiegens der dafür sprechenden Momente, sondern es genügt das Wissen um die Möglichkeit. Ein ausdrückliches billigendes In-Kauf-Nehmen des unrechtmäßig erkannten Sachverhaltes ist dazu nicht erforderlich. Beim bedingten Vorsatz erkennt der Täter die Möglichkeit des verpönten Erfolgseintrittes. Es genügt für den Hinterziehungsvorsatz des § 33 FinStrG eine sog „Parallelwertung in der Laiensphäre“, zB wenn der Bürger eine grundsätzliche Steuerpflicht ernstlich für möglich hält (*Tannert/Kotschnigg*, FinStrG § 33 Rz 219 mit Verweis auf *Seiler/Seiler*, FinStrG² § 8 Rz 10).

Es ist daher zu klären, ob der Bf. die Möglichkeit erkannt hat, dass die Herstellung und Vermarktung der Briketts nicht in den Rahmen der Land- und Forstwirtschaft fallen könnte, er eine Verwirklichung einer Abgabenverkürzung für möglich hielt und sich zumindest damit abfand.

Bei seiner Vernehmung vor der Abgabenbehörde am 30.06.2005 hatte der Bf. angegeben:

*"In dieser Sache Briketts wollte ich mich steuerlich immer schon erkundigen. In der Nähe wohnt ein mir bekannter Steuerberater ***1***, den wollte ich fragen. Wegen der ständigen Bautätigkeit und der Größe meiner Landwirtschaft bin ich aber bis heute nicht dazugekommen. Die oben angeführten Angaben möchte ich als Vorweggeständnis verstehen. Ich war der Meinung, dass der Verkauf dieser Briketts im Rahmen der Landwirtschaft erfolgen könnte."*

Aus dieser Aussage geht - wie bereits ausgeführt - zweifelsfrei hervor, dass dem Bf. bewusst war, dass es die Möglichkeit gibt, dass er die "Sache Briketts" steuerlich nicht richtig beurteilt bzw. doch der Abgabenbehörde gegenüber ein Erklärungsbedarf besteht. Dadurch, dass er sich dennoch nicht entsprechend erkundigte, hat er sich mit der Möglichkeit der gesetzlichen Tatbildverwirklichung zumindest abgefunden. Dies steht auch nicht im Widerspruch zur Aussage des Bf., er „war der Meinung, dass der Verkauf dieser Briketts im Rahmen der

Landwirtschaft erfolgen könnte": Er mag zwar dieser Meinung gewesen sein, aber er hatte offenbar erhebliche Zweifel, ob diese Meinung auch gerechtfertigt ist und hat es in der Folge unterlassen, eine Klärung der Sache herbeizuführen.

Der Bf. brachte in seiner Eingabe vom 27.11.2019 vor, dass es der Behörde obliege, (bedingten) Vorsatz des Bf. zu beweisen, der zudem nur bestehe, wenn es der Abgabepflichtige ernstlich für möglich halte, einen solchen Sachverhalt zu verwirklichen und sich dazu noch damit abfinde. Damals habe dem Bf. möglicherweise nur (grobe) Fahrlässigkeit angelastet werden können. Er hätte sich nämlich hinsichtlich der steuerlichen Behandlung der Brikettlieferungen schon früher bei einem Steuerberater oder beim Finanzamt erkundigen müssen. In dem er eine solche Erkundigung "schon immer" habe einholen wollen, habe er bei seiner Vernehmung aber zum Ausdruck gebracht, dass er sich mit einem Verkürzungserfolg nicht abfinden wollte, zumal die steuerlichen Auswirkungen, ziehe man die Größe seines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes in Betracht, wohl als relativ untergeordnet anzusehen seien. Es liege wohl auf der Hand, dass der Beschwerdeführer nie die komplizierten Überlegungen angestellt habe, wie sie der Begründung der angefochtenen Bescheide zu entnehmen seien.

Gerade aufgrund der offenbar „schon immer“ bestehenden Zweifel hätte jedoch eine Einholung von fachkundiger Expertise durch den Bf. erfolgen müssen. Es wären entgegen der Ansicht des Bf. keine komplizierten Überlegungen anzustellen gewesen, sondern es wären lediglich die sich aus den angeführten Gründen ergebenden und beim Bf. tatsächlich vorhandenen Zweifel zu klären gewesen. Dies wäre beispielsweise durch eine Rückfrage bei der Standesvertretung, einer Steuerberatungskanzlei oder mittels einer Anfrage bei dem zuständigen Finanzamt möglich gewesen. Das Argument, aufgrund der vielfältigen Bautätigkeiten sei eine Einholung von Fachexpertise nicht möglich gewesen, ist eine bloße Schutzbehauptung und wäre selbst, wenn es sich um eine bloße Nachlässigkeit handeln würde, schuldhaft (*Tannert/Kotschnigg*, FinStrG § 33 Rz 47). Die Frage, ob bei einer derartigen gänzlich neuen Tätigkeit ein Gewerbebetrieb vorliegt, betrifft Grundsätzliches und wäre jedenfalls spätestens im Rahmen der Aufnahme einer Tätigkeit zu klären (gewesen).

Von der Judikatur werden an die Wissenskomponente des (bedingten) Vorsatzes keine allzu strengen Maßstäbe angelegt. Demnach genügt es für den Hinterziehungsvorsatz des § 33 FinStrG, wenn der Bürger eine grundsätzliche Steuerpflicht seiner Zusatzeinkünfte ernstlich für möglich hält. Es reicht, wenn der Täter intellektuell erkannt hat, dass sein Verhalten zu einer Steuerverkürzung führen kann und er diesen Erfolg billigend in Kauf nimmt. Der Vorsatz entfällt nicht deshalb, weil er nicht weiß, welche Rechtsnorm anzuwenden bzw. welche Einkunftsart davon betroffen ist. Die Kenntnis über das prinzipielle Bestehen einer Einkommensteuerpflicht kann bei intellektuell durchschnittlich begabten Personen vorausgesetzt werden (vgl. BFG 24.03.2014, [RV/1100256/2013](#) mwN). Der Bf. verfügte angesichts seiner umfassenden wirtschaftlichen Betätigungen zumindest über diese durchschnittlichen Fähigkeiten. Für anderslautende Feststellungen gibt es keinen Anhaltspunkt. Aus der Unterlassung der

Einreichung einer entsprechenden Steuererklärung konnte auch geschlossen werden, dass sich der Bf. mit der Abgabenverkürzung abgefunden hat, zumal bis zum Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist bzw. bis zur Vollendung der Tat kein Anzeichen dafür erkennbar war, dass er die Verkürzung nicht habe herbeiführen wollen.

Dem Bf. als Absolvent einer landwirtschaftlichen Fachschule, Eigentümer von ca. 14 Hektar forstwirtschaftlich genutzter Fläche und langjährigen Verkäufer von Hackschnitzel aus der eigenen Forstwirtschaft war der Unterschied zwischen den Begriffen Hackgut, Brennholz, Pellets und Briketts – wie ausgeführt - klar: Bei seiner Vernehmung am 30.06.2005 wies der Bf. laut der darüber aufgenommenen Niederschrift die behördlichen Organe, als ihn diese „zu den Pellets“ vernehmen wollten, darauf hin, dass der richtige Ausdruck „Briketts“ sei. Sodann beschrieb er diese und grenzte die Begriffe korrekt voneinander ab. Dennoch gebrauchte dieser bei den ausgestellten Rechnungen (auch laut eigener Aussage) stets die Begriffe „Hackgut“ oder – laut den Ergebnissen der Betriebsprüfung - „Brennholz“, selbst wenn eindeutig Briketts (aus der Brikettpresse) geliefert wurden. Auch aus diesen Indizien lässt sich ein Rückschluss auf die subjektive Einstellung des Bf. ziehen: Wider besseren Wissens führte der Bf. falsche Bezeichnungen der gelieferten Güter in den Rechnungen an („Hackgut“ oder „Brennholz“ anstatt von „Briketts“). Ihm war bewusst, dass es dadurch zu einer falschen Besteuerung und damit zu Abgabenverkürzungen kommen könnte. Er hat sich damit auch abgefunden, da er trotz Zweifeln keine Klärung der Situation herbeiführte, keine Offenlegung bei der Abgabenbehörde in die Wege leitete und keine Abgabenerklärungen einbrachte.

Ein billigendes In-Kauf-Nehmen des tatbestandlichen Erfolgs (Unterbleiben der rechtzeitigen Steuerfestsetzung und Entrichtung) ist wie ausgeführt nicht Voraussetzung für das Vorliegen von (bedingtem) Vorsatz. Ein Abfinden mit dem Verkürzungserfolg ist hingegen geradezu definitionsgemäß gegeben, da trotz konkreter Zweifel keine Handlungen gesetzt wurden, um den eintretenden Erfolg abzuwenden. Dass der Bf. fachkundigen Rat oder eine Auskunft bei der Finanzbehörde eingeholt hätte, wurde nicht behauptet und es finden sich dafür auch keine Anhaltspunkte.

In seiner Eingabe vom 23.10.2019 führte der Bf. an, dass der Unabhängige Finanzsenat (als belangte Behörde der Revision) keinerlei Feststellungen darüber getroffen habe, ab wann sich der Bf. *“In dieser Sache Briketts steuerlich immer schon erkundigen“* wollte und dass sie seiner Rechtfertigung, er sei *“der Meinung, dass der Verkauf dieser Briketts im Rahmen der Landwirtschaft erfolgen könnte“*, keine Bedeutung beigemessen habe. Die belangte Behörde habe den Sachverhalt im wesentlichsten Punkt, dass der Bf. auch bei der Hausdurchsuchung noch *“der Meinung [war], dass der Verkauf dieser Briketts im Rahmen der Landwirtschaft erfolgen könnte“*, aktenwidrig angenommen und sie habe dazu den Sachverhalt auch nicht in anderer Weise ergänzt. Schon deshalb sei der angefochtene Bescheid formell rechtswidrig. Hätte sie die Aussage des Bf. nicht einfach negiert und hätte sie den Sachverhalt in diesem Punkt durch andere Beweisaufnahmen ergänzt, hätte die belangte Behörde nach Ansicht des

Bf. zu einem anderen Bescheid kommen können (müssen). In seiner Eingabe vom 27.11.2019 führt der Bf. hingegen ins Treffen, dass die Niederschrift vom 30.06.2005 zwar nicht von ihm unterschrieben sei, jedoch seine Aussage in etwa so richtig wiedergegeben zu sein scheine und es eine Tatsache sei, dass er bis zur Hausdurchsuchung der Meinung gewesen sei, *„dass der Verkauf dieser Briketts im Rahmen der Landwirtschaft erfolgen könnte“*, er also davon ausgegangen sei, dass er für die Brikettlieferungen keine Umsatzsteuer schulde. Aus dem Schriftsatz vom 27.11.2019 ergibt sich daher, dass auch die in der Eingabe vom 23.10.2019 behauptete Aktenwidrigkeit nicht vorliegen kann. Es gibt zudem keinen Grund, anzunehmen, dass die Zweifel für den Bf. erst im Laufe der Zeit aufgetreten wären. Die industrielle Herkunft der Rohmaterialien und die verwendeten (nicht land- oder forstwirtschaftlichen) Maschinen waren als wesentliches Merkmal der streitgegenständlichen Brikettherstellung von Beginn der Tätigkeit an gegeben.

Der Bf. bemängelt mit Eingabe vom 23.10.2019, dass der Unabhängige Finanzsenat in seiner Berufungsentscheidung (vom 13.12.2013, [RV/0730-L/13](#)) die Aussage des Bf. bei seiner Vernehmung vom 30.06.2005, dass er *„der Meinung [ist], dass der Verkauf dieser Briketts im Rahmen der Landwirtschaft erfolgen könnte“*, in die freie Beweiswürdigung nicht einbezogen, sondern ignoriert habe. Dies trifft jedoch nicht zu, da der Unabhängige Finanzsenat in seiner Entscheidung umfassend darauf einging und dabei auch auf die zuvor ergangene *„Berufungsentscheidung vom 3. Mai 2013, [RV/0069-L/13](#)“* Bezug nahm (diese stammt jedoch richtigerweise vom 6. Juni 2013 und nicht – wie zitiert – vom 3. Mai 2013): *„Der Berufungsschrift vom 17. Juli 2013 ist zu entnehmen, dass der Bw. der Ansicht gewesen sei, er habe die Brikettherstellung und -vermarktung im Rahmen seiner Landwirtschaft ausgeübt. Wie bereits in der Berufungsentscheidung vom 3. Mai 2013, [RV/0069-L/13](#), angeführt wurde, ist dem Folgendes entgegenzuhalten: (...)“*

Zusammengefasst war objektiv und subjektiv vollendete Abgabenhinterziehung im Sinne des § 33 Abs. 1 iVm. § 33 Abs. 3 lit. a FinStrG gegeben. Die angefochtenen Bescheide wurden innerhalb der gesetzlichen Verjährungsfrist erlassen.

Soweit eingewendet wird, dass die Besteuerung gem. [§ 11 Abs. 12 UStG 1994](#) unverständlich sei, weil der Bf. nach außen als Unternehmer in Erscheinung getreten sei und nicht die zunächst angenommene Gesellschaft bürgerlichen Rechts, ist festzuhalten, dass dies nichts an der im Ergebnis festzusetzenden Umsatzsteuer ändert, da diese Umsatzsteuer dann zwar nicht nach § 11 Abs. 12 UStG 1994 aufgrund der Rechnung, sondern (gemäß den allgemeinen Bestimmungen) bereits aufgrund des Umsatzes geschuldet wird. Die betreffende Umsatzsteuer aufgrund von Lieferungen ergibt sich aus den Umsätzen aus den Brikettverkäufen entsprechend den Aufstellungen der belangten Behörde zu „nicht erklärten Brikettverkäufen“ wie folgt:

Umsatzsteuer 2003

Umsätze aus Brikettverkäufen	Brutto (10%)	EUR 74.601,73
Einnahmen netto (steuerbarer Umsatz)		EUR 67.819,76
Umsatzsteuer aufgrund von Lieferungen	10% (ermäßigter Steuersatz)	EUR 6.781,97

Umsatzsteuer 2004

Umsätze aus Brikettverkäufen	Brutto (10%)	EUR 46.529,44
Einnahmen netto (steuerbarer Umsatz)		EUR 42.299,40
Umsatzsteuer aufgrund von Lieferungen	10% (ermäßigter Steuersatz)	EUR 4.230,04

Hinsichtlich der von der belangten Behörde angenommenen **Steuerschuld aufgrund der Rechnungslegung gem. § 11 Abs. 12 UStG** betreffend die Brikettverkäufe ist auszuführen:

Für die Besteuerung aufgrund der Rechnung nach § 11 Abs. 12 UStG 1994 ist die Ursache für den zu hohen Steuerausweis unerheblich. Auch wenn ein Irrtum, ein Schreibfehler, ein Rechenfehler oder eine andere offenbare Unrichtigkeit vorliegt, greift § 11 Abs. 12 UStG 1994 ein (*Ecker/Epply/Rößler/Schwab* (Hrsg), UStG (62. Lfg 2020) § 11 Rz 228).

Zu einer Steuerpflicht nach § 11 Abs. 12 UStG 1994 kann es nicht buchführungspflichtigen Land- und Forstwirten nur kommen, wenn eine Steuer in Rechnung gestellt wird, die auch nach § 22 UStG 1994 nicht geschuldet wird (zB ein Landwirt stellt 20 % statt 10 % USt in Rechnung; vgl. *Ruppe/Achatz* (Hrsg), UStG⁵ (2017) § 11 Rz 133).

Gemäß § 10 Abs. 2 Z 1 lit. a 1. Teilstrich UStG 1994 in Verbindung mit der Anlage 1 Z 42 lit. a zu § 10 Abs. 2 und [§ 24 UStG 1994](#) waren im Beschwerdejahr grundsätzlich sowohl Lieferungen von Hackschnitzel, als auch von Holzbriketts einem (ermäßigten) Steuersatz von 10% zu unterwerfen. Grundsätzlich waren jedoch gemäß § 22 Abs. 1 UStG 1994 Umsätze im Rahmen eines nicht buchführungspflichtigen land- und forstwirtschaftlichen Betriebes, soweit diese an einen Unternehmer für dessen Unternehmen erbracht werden, mit 12% der Bemessungsgrundlage zu versteuern. Da die Brikettlieferungen des Bf. – wie ausgeführt – jedoch nicht dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb des Bf. zuzuordnen waren, kam letztere Bestimmung im Beschwerdefall nicht zur Anwendung.

Eine Umsatzsteuerschuld kraft Rechnungslegung kann auch im Wege der Schätzung festgesetzt werden. Es muss aber als erwiesen angenommen werden können, dass der Unternehmer entsprechende Rechnungen mit Umsatzsteuerausweis ausgestellt hat (VwGH 16.09.2015, [Ra 2015/13/0018](#)). Dies leitet der VwGH aus seiner Rechtsprechung zur Schätzung von Vorsteuern ab (vgl. *Ruppe/Achatz* (Hrsg), UStG⁵ (2017) § 11 Rz 134 mit Verweis auf § 12 Tz 54 ff).

Betreffend zwei Lieferungen im Wert von EUR 870,00 und EUR 475,00 wurden im Jahr 2003 Rechnungen ohne Steuerausweis ausgestellt. Diese waren daher nicht Gegenstand einer Steuer aufgrund von Rechnungslegung.

Da der Bf. tatsächlich Briketts (und somit nicht Erzeugnisse im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes) geliefert, aber diese betreffend (vgl. Beilage A zu 2003 und Beilage A zu 2004 der Niederschrift zur Schlussbesprechung, „nicht erklärte Brikettverkäufe“) fälschlicherweise einen Steuersatz von 12% in den Rechnungen auswies, entstand in der Höhe der Steuerdifferenz gemäß § 11 Abs. 12 UStG 1994 eine Steuerschuld aufgrund der Rechnung (vgl. *Ruppe/Achatz* (Hrsg), UStG⁵ (2017) § 11 Rz 133).

Es hat sich insbesondere aufgrund der Feststellungen der Betriebsprüfung daher erwiesen, dass der Unternehmer entsprechende Rechnungen mit Umsatzsteuerausweis ausgestellt hat. Eine gegenüber den Rechnungsempfängern durchgeführte Berichtigung der Rechnungen, die zudem nur ex nunc wirkt (*Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG-ON 3.00 § 11 [Stand 1.5.2018, rdb.at] Rz 238), ist bislang nicht aktenkundig und wurde auch nicht behauptet.

Die dadurch entstandene Steuerschuld aufgrund der Rechnung in Höhe der Steuerdifferenz war darauf hin zu prüfen, ob sie hinterzogen war. Der Bf. wusste betreffend diese Rechnungen, dass er – entgegen mehrfacher Angaben von ihm auf den Rechnungen – keine Hackschnitzel oder Brennholz im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes, sondern tatsächlich Briketts verkaufte. Hackschnitzel waren (als im Rahmen der Land- und Forstwirtschaft entstanden) mit 12% zu versteuern, Briketts als nicht land- und forstwirtschaftliches Erzeugnis mit 10%. Dennoch gab der Bf. in den entsprechend von der Betriebsprüfung beanstandeten Rechnungen (vgl. Aufstellungen der belangten Behörde „Nicht erklärte Brikettverkäufe“) wider besseren Wissens als Leistungsgegenstand die Lieferung von Hackgut oder Brennholz (anstatt richtigerweise von Briketts) an und ermöglichte den unternehmerischen Abnehmern auf diese Weise einen überhöhten Vorsteuerabzug, ohne dass vom Bf. höhere Umsatzsteuern abgeführt wurden. Der Bf. fand sich - wie bereits ausgeführt - zudem von Anfang an damit ab, trotz der Zweifel an seiner Vorgangsweise eine falsche Besteuerung herbeizuführen und eine Nichtbesteuerung seiner außerhalb seiner Land- und Forstwirtschaft bewirkten Umsätze zu bewirken. Zudem wurden keine entsprechenden Erklärungen abgegeben (Offenlegung) und es wurde nach außen ein falsches Bild über die Lieferungen vermittelt. Auch stellte der Bf. keine Anfragen zur Klärung der Rechtsfolgen dieser Vorgangsweise. Die von der Betriebsprüfung und in der Folge von der belangten Behörde korrekt vorgeschriebene Steuerschuld aufgrund der Rechnungslegung nach § 11 Abs. 12 UStG 1994 war daher ebenso wie die vorhin behandelte Umsatzsteuer aufgrund der Lieferungen als hinterzogen anzusehen und berechnete sich wie folgt:

Umsatzsteuer 2003

Rechnungen mit Ausweis von 12% USt	brutto	EUR 72.580,67
Ausgewiesene USt	12%	EUR 7.776,50
Korrektter USt-Satz für Brikettlieferungen	10%	EUR 6.598,24
Steuerschuld aufgrund der Rechnungslegung (KZ 056)		EUR 1.178,26

Umsatzsteuer 2004

Rechnungen mit Ausweis von 12% USt	brutto	EUR 45.096,37
Ausgewiesene USt	12%	EUR 4.831,75
Korrektter USt-Satz für Brikettlieferungen	10%	EUR 4.099,67
Steuerschuld aufgrund der Rechnungslegung (KZ 056)		EUR 732,08

Der von der belangten Behörde angesetzte **Eigenverbrauch** des Bf. mit einer Bemessungsgrundlage von jeweils EUR 445,45 (Umsatzsteuer 2003 und 2004) wurde von diesem im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht bislang in mehreren Eingaben bestritten. Die belangte Behörde, die diesen ihren Anspruch samt Bemessungsgrundlagen nachzuweisen und zu begründen hat, ging dennoch trotz mehrerer erstatteter Stellungnahmen und mehrmaliger Gelegenheit zur Stellungnahme zum Vorbringen des Bf. nicht auf dieses Thema ein. Vom Bf. wurde für den beschwerdegegenständlichen Zeitraum kein Eigenverbrauch erklärt, da keine Erklärung bzw. Voranmeldung betreffend Umsatzsteuer rechtzeitig abgegeben worden war. Es sind keine Grundlagen für eine Eigenverbrauchsbesteuerung ersichtlich. Daher kommt es mangels Grundlage zu keinem Ansatz eines Eigenverbrauches des Bf.

Der Bf. beantragte mit Eingabe vom 01.10.2020, das Gericht möge mangels ordnungsgemäßer Urkundenvorlage durch die belangte Behörde gemäß [§ 266 Abs. 4 BAO](#) aufgrund der „Behauptungen des Bf.“ erkennen. Der Bf. brachte seine Behauptungen zu diesem Zeitpunkt jedoch (noch) nicht zahlenmäßig substantiiert vor. § 266 Abs. 4 BAO soll verhindern, dass durch Versäumnisse der Abgabenbehörde die Rechtsschutzinteressen des Beschwerdeführers beeinträchtigt werden (*Ritz*, BAO⁶ § 266 Rz 3; *Fischerlehner*, Abgabenverfahren², § 266 Anm. 6). Da die belangte Behörde die bezug habenden Unterlagen mit Stellungnahme vom 06.07.2020 samt Beilagen entsprechend vorgelegt hat, ist sie dem Auftrag zur Unterlagenvorlage nachgekommen. Diese Akten wurden dem Bf. durch das Gericht in Kopie vollständig weitergeleitet, nachdem eine erste Weiterleitung an diesen aufgrund eines Druckfehlers unvollständig erfolgt war, wie der Bf. richtig erkannt hatte. Ein Vorgehen nach § 266 Abs. 4 BAO, welches zudem im Ermessen des Gerichts stünde, war daher nicht angezeigt.

Zu den dem Bf. zustehenden **Vorsteuern** ist zu bemerken, dass nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes auch eine Schätzung der abzugsfähigen Vorsteuern in Betracht kommt. Voraussetzung dafür ist aber, dass es als erwiesen angenommen werden kann, dass dem Unternehmer entsprechende Vorsteuern im Sinne des [§ 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994](#) in Verbindung mit § 11 UStG 1994 in Rechnung gestellt worden sind (vgl. VwGH 16.09.2015, [Ra](#)

[2015/13/0018](#); VwGH 25.02.2015, [2010/13/0189](#), mwN). Dies ist nach den im Verfahren getroffenen Feststellungen der Fall: Angesichts der Ergebnisse der durchgeführten Betriebsprüfung und des auch in dieser Hinsicht schlüssigen Vorbringens des Bf. ist es als erwiesen anzunehmen, dass dem Bf. im Zuge seiner gewerblichen Tätigkeit (Brikettverkauf) tatsächlich Vorsteuern in Rechnung gestellt worden sind. Zur Höhe kann mangels eines diesbezüglichen konkreten Eingehens der belangten Behörde auf die in der Stellungnahme des Bf. vom 22.10.2020 (unter Verweis auf die Ergebnisse einer durchgeführten Betriebsprüfung) genannten Beträge, im Rahmen einer Schätzung nach [§ 184 BAO](#) (lediglich) auf die Ausführungen des Bf. sowie den vorliegenden Akteninhalt zurückgegriffen werden. Die Ergebnisse der Schätzung nach § 184 BAO, welche – wie auch im Rahmen der Beweiswürdigung ausgeführt – durchaus zulässig ist, wurden der Entscheidung zugrundegelegt.

Die belangte Behörde brachte mit Stellungnahme vom 06.07.2020 für den Fall weiterer Fragen die Einvernahme des damaligen (und nunmehr offenbar pensionierten) Betriebsprüfers als Zeugen ins Spiel. Jedoch ist mit diesem Vorbringen weder ein konkretes Beweisthema angesprochen, noch wurde seitens der belangten Behörde eine ladungsfähige Adresse des offenbar mittlerweile pensionierten Betriebsprüfers genannt. In Beweisanträgen ist das Beweismittel, das Beweisthema und im Falle von Zeugen auch deren Adresse anzugeben (VwGH 23.1.2020, Ra 2019/15/0099). Da der Beweisantrag der belangten Behörde weder ein konkretes Beweisthema noch eine ladungsfähige Adresse des namhaft gemachten Zeugen enthält, was dem Antrag auf Einvernahme des Betriebsprüfers nicht zu entsprechen.

Die gegenständliche Beschwerde hat sich zusammengefasst teilweise als begründet erwiesen. Die vom Bf. aufgezeigten Vorsteuerbeträge waren zu gewähren, sodass sich betreffend das Jahr 2003 keine Zahllast, sondern eine Gutschrift ergab. Betreffend das Jahr 2004 bleibt es bei einer Zahllast, die sich jedoch aufgrund der anzurechnenden Vorsteuer erheblich verringerte.

4.3. Verspätungszuschlag betreffend Umsatzsteuer 2003

Bemessungsgrundlage des Verspätungszuschlages ist die festgesetzte Abgabe. Der Verspätungszuschlag ist formell akzessorisch (zB VwGH 11.05.2000, [98/16/0163](#); 19.01.2005, [2001/13/0167](#)) und hinsichtlich seiner Bemessungsgrundlage an die bescheidmäßige Festsetzung der Stammabgabe gebunden. Wird die Abgabenhöhe des die Bemessungsgrundlage für den Verspätungszuschlag bildenden Bescheides geändert, so ist der Verspätungszuschlagsbescheid zu ändern bzw. aufzuheben (*Ritz*, BAO⁶, § 135 Rz 15-17).

Da unter Einbeziehung der dem Bf. zustehenden Vorsteuern betreffend das Jahr 2003 keine Umsatzsteuerschuld bzw. Zahllast, sondern eine Gutschrift verbleibt, war der Verspätungszuschlagsbescheid betreffend Umsatzsteuer 2003 mangels Grundlage nach § 135 BAO ersatzlos aufzuheben.

4.4. Verspätungszuschlag betreffend Umsatzsteuer 2004

Der Bf. wendete ein, dass Verspätungszuschläge nicht hinterzogen werden könnten und deren Festsetzung daher rechtswidrig sei.

Aus [§ 207 Absatz 2 letzter Satz BAO](#) ergibt sich: *"Das Recht, einen Verspätungszuschlag, Anspruchszinsen, Säumniszuschläge oder Abgabenerhöhungen festzusetzen, verjährt gleichzeitig mit dem Recht auf Festsetzung der Abgaben."*

Wie ausführlich dargelegt wurde, ist das Recht auf Festsetzung der Umsatzsteuer 2004 infolge Hinterziehungsabsicht noch nicht verjährt. Daher ist auch das Recht auf Festsetzung von Verspätungszuschlägen noch nicht verjährt.

Was die Ermessensentscheidung anlangt, ist auf Folgendes hinzuweisen:

Gemäß § 135 BAO kann die Abgabenbehörde Abgabepflichtigen, die die Frist zur Einreichung einer Abgabenerklärung nicht wahren, bis zu 10 % der festgesetzten Abgabe (Verspätungszuschlag) auferlegen, wenn die Verspätung nicht entschuldbar ist. Zweck des Verspätungszuschlages ist, den rechtzeitigen Eingang der Abgabenerklärungen und damit die zeitgerechte Festsetzung und Entrichtung der Abgaben sicherzustellen.

Die dem Grunde und der Höhe nach im Ermessen liegende Festsetzung eines Verspätungszuschlages setzt voraus, dass ein Abgabepflichtiger die Frist zur Einreichung einer Abgabenerklärung nicht einhält und dass dies nicht entschuldbar ist. Das durch § 135 BAO eingeräumte Ermessen ist gemäß [§ 20 BAO](#) nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommender Umstände auszuüben.

Eine Verspätung ist bereits bei Vorliegen leichter Fahrlässigkeit im Sinne des [§ 1332 ABGB](#), die einen minderen Grad des Versehens gleichzusetzen ist, nicht entschuldbar. Leichte Fahrlässigkeit liegt vor, wenn ein Fehler unterläuft, den gelegentlich auch ein sorgfältiger Mensch begeht. Eine Verspätung ist nicht entschuldbar, wenn der Abgabepflichtige oder sein Vertreter die nach ihren persönlichen Verhältnissen zumutbare Sorgfalt außer Acht gelassen haben.

Keine leichte Fahrlässigkeit liegt vor, wenn jemand auffallend sorglos handelt. Entschuldbar ist eine Verspätung nur dann, wenn dem Abgabepflichtigen überhaupt kein Verschulden zugerechnet werden kann.

Nach [§ 21 Abs. 4 UStG 1994](#) hat der Unternehmer für das abgelaufene Kalenderjahr eine Steuererklärung abzugeben. Gemäß [§ 134 Abs. 1 BAO](#) sind die Umsatzsteuererklärungen grundsätzlich bis zum Ende des Monats April jeden Folgejahres einzureichen. Tatsächlich

keine derartigen Abgabenerklärungen eingereicht. Das Tatbestandsmerkmal der Verspätung der Abgabe der entsprechenden Erklärungen ist damit (unbestritten) erfüllt.

Weitere Tatbestandsvoraussetzung für die Festsetzung eines Verspätungszuschlages ist, wie bereits oben angeführt, dass die Verspätung nicht entschuldbar ist.

Dass dem Bf. seine Erklärungspflicht zumindest latent bewusst war, wurde bereits ausführlich erörtert. Warum die Verletzung der Erklärungspflicht entschuldbar sein könnte, wurde in der Berufungsschrift und auch in der Folge nicht dargelegt.

Eine Verspätung ist nicht entschuldbar, wenn den Abgabepflichtigen daran ein Verschulden trifft; bereits leichte Fahrlässigkeit schließt die Entschuldbarkeit aus (VwGH 29.04.1992, [88/17/0094](#); VwGH 25.06.2007, [2006/14/0054](#); VwGH 20.01.2016, [Ro 2014/17/0036](#)). Leicht fahrlässig ist ein Verhalten, wenn es auf einem Fehler beruht, den gelegentlich auch ein sorgfältiger Mensch macht (VwGH 25.09.1997, [97/16/0294](#)). Ein Rechtsirrtum bzw. das Handeln auf Grund einer vertretbaren Rechtsansicht kann die Annahme eines Verschuldens ausschließen. Allerdings sind Gesetzesunkenntnis oder irrtümliche, objektiv fehlerhafte Rechtsauffassungen nur dann entschuldbar und nicht als Fahrlässigkeit zuzurechnen, wenn die objektiv gebotene, der Sache nach pflichtgemäße, nach den subjektiven Verhältnissen zumutbare Sorgfalt nicht außer Acht gelassen wurde (VwGH 27.09.2000, [96/14/0174](#); VwGH 24.10.2000, [95/14/0086](#); VwGH 23.05.2007, [2004/13/0073](#)).

Bei Zweifeln über die Gesetzeslage und die Richtigkeit einer rechtlichen Beurteilung ist von einer Verpflichtung, sich fachkundig zu informieren und beraten zu lassen, auszugehen (UFS 18.02.2010, [RV/0098-L/06](#); 06.11.2013, [RV/3267-W/11](#); BFG 05.03.2020, [RV/7103976/2014](#); VwGH 01.12.1972, [2072/71](#)). Diese Verpflichtung zur Erkundigung bestand aufgrund der dargestellten Umstände und wie der Bf. selbst in der Vernehmung vom 30.06.2005 einräumt („In dieser Sache Briketts wollte ich mich steuerlich schon immer erkundigen“). Es wäre dem Bf. entgegen seinen Ausführungen auch zumutbar gewesen, zumindest diesbezüglich fachkundige Expertise einzuholen. Dass er daran „wegen der ständigen Bautätigkeiten“ und der Größe seiner Land- und Forstwirtschaft (ca. 41 ha Eigengrund, ca. 43ha zugepachtet laut Niederschrift vom 30.06.2005) gehindert gewesen sei, ist lediglich eine nicht näher begründete Schutzbehauptung. Auch andere Landwirte mit vergleichbarer und zudem nicht ungewöhnlicher Betriebsgröße führen Bauprojekte am eigenen Betrieb durch und sind dabei in der Lage, ihren steuerlichen Erklärungspflichten nachzukommen. Zudem wäre es dem Bf. möglich gewesen, gemäß [§ 134 Abs. 2 BAO](#) eine Erstreckung der Abgabefrist zu beantragen. Dafür, dass dies auch nur versucht wurde, liegen keine Indizien vor.

In der Unterlassung einer entsprechenden, den Umständen und persönlichen Verhältnissen nach gebotenen oder zumindest zumutbaren Erkundigung liegt ein Verschulden (Hinweis auf VwGH 22.11.1967, [0275/67](#)); dies gilt insbesondere bei selbständiger Erwerbstätigkeit und bei

Tätigkeiten, die typischerweise mit Abgabepflichten, und damit mit Erklärungspflichten verbunden sind (VwGH 12.08.2002, [98/17/0292](#) unter Hinweis auf VwGH 20.02.1987, [85/17/0005](#); VwGH 22.01.1988, [86/17/0258](#); VwGH 29.04.1992, [88/17/0094](#)).

Da der Bf. dieser dargestellten Verpflichtung zur Einholung fachkundiger Expertise nicht nachgekommen ist, ist die Verletzung der Erklärungspflicht mangels entgegenstehender konkreter Behauptungen des Bf. auch nicht entschuldbar.

Im Falle einer nicht entschuldbaren Verspätung oder Unterlassung der Einreichung einer Abgabenerklärung ist sowohl die Festsetzung des Verspätungszuschlages an sich als auch das Ausmaß des Verspätungszuschlages (bis zur Obergrenze von 10% der Abgabe) in das Ermessen (§ 20 BAO) der Abgabenbehörde gestellt.

Kriterien für die Ermessenübung sind insbesondere der Grad des Verschuldens, das Ausmaß der Verspätung bzw. Fristüberschreitung, die Höhe des durch die verspätete Erklärungsabgabe erreichten finanziellen Vorteils, das bisherige Verhalten des Bf. bei der Einhaltung abgabenrechtlicher Fristen und der Umstand, ob der Abgabepflichtige nur ausnahmsweise oder bereits wiederholt säumig gewesen ist (vgl. *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO³ § 135 Rz 3-4).

Bei der Höhe des durch die verspätete Einreichung der Erklärung erzielten finanziellen Vorteils sind nicht nur die Zinsvorteile, sondern wirtschaftliche Vorteile aller Art, wie beispielsweise Liquiditäts- oder Wettbewerbsvorteile gegenüber pflichtgemäß pünktlich erklärenden Abgabepflichtigen, zu berücksichtigen.

Im Beschwerdefall wurden die Abgabenerklärungen tatsächlich überhaupt nicht eingereicht. Die Fristversäumnis ist daher erheblich und kann nicht als geringfügig angesehen werden.

Auch wurde der Bf. durch die jahrelange Nichtabgabe der betreffenden Steuerklärungen wiederholt säumig. Der Grad des Verschuldens geht in Anbetracht des bereits Erläuterten über den minderen Grad des Versehens hinaus.

Als finanzielle Vorteile aus einer verspäteten oder wie im vorliegenden Fall gänzlich unterlassenen Erklärungsabgabe sind nicht nur Zinsvorteile, sondern auch wirtschaftliche Vorteile aller Art zu verstehen, beispielsweise Liquidität. Auch diese liegen auf der Hand, da bzgl. den Bf. für den beschwerdegegenständlichen Zeitraum (zunächst) keine Veranlagungen der Umsatzsteuer durchgeführt wurden und der finanzielle Vorteil für den Bf. darin lag, dass er den sich ergebenden Nachforderungsbetrag weitaus später zu entrichten hatte.

Wenn man den Umstand, dass es sich um hinterzogene Abgaben, die nicht unerhebliche Umsatzsteuernachforderung und den damit verbundenen Zinsgewinn sowie das Ausmaß der

Fristüberschreitung betrachtet, erscheint es als durchaus angemessen, dass die belangte Behörde einen Verspätungszuschlag im Höchstausmaß von 10 % verhängt hat.

Betreffend das Jahr 2004 waren hinsichtlich der nunmehrigen Bemessungsgrundlage von EUR 2.292,84 der Verspätungszuschlag zur Umsatzsteuer auf EUR 229,28 entsprechend zu reduzieren und daher der angefochtene Verspätungszuschlagbescheid betreffend Umsatzsteuer für 2004 abzuändern.

4.5. Zur Zulässigkeit der Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes 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.

Im gegenständlichen Beschwerdefall lag keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung zukam. Die im Beschwerdefall zu lösenden Rechtsfragen beschränkten sich einerseits (im Hinblick auf die Festsetzung des Verspätungszuschlages dem Grunde nach) auf Rechtsfragen, welche bereits in der bisherigen, zitierten VwGH-Rechtsprechung beantwortet wurden oder sich direkt aus dem Gesetz ergaben, andererseits (im Hinblick auf die Höhe des Verspätungszuschlagsatzes) auf Fragen der Ermessensübung. Im Übrigen (Vorliegen der Tatbestandsmerkmale der Abgabenhinterziehung) hing der Beschwerdefall von der Lösung von nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen ab. Das Vorliegen des im Beschwerdefall strittigen vorsätzlichen Verhaltens wurde auf Grundlage der im Erkenntnis angeführten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes in freier Beweiswürdigung beurteilt. Derartige nicht über den Einzelfall hinaus bedeutsamen Sachverhaltsfeststellungen sind einer (ordentlichen) Revision grundsätzlich nicht zugänglich.

Linz, am 2. Februar 2021