



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des BW, vom 15. November 2012 gegen die Bescheide des Finanzamtes Braunau Ried Schärading vom 15. Oktober 2012 betreffend Umsatzsteuer 2003 und 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unzulässig zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Im Rahmen einer Außenprüfung wurden – soweit für das gegenständliche Verfahren relevant – folgende Feststellungen getroffen und unter Tz. 1 des Berichtes festgehalten:

„Produktion und Vertrieb von Holzbriketts

J und F M verkauften seit dem Kalenderjahr 1998 zu Briketts gepresste Holzabfälle an Heizwerke, Geschäfts- und Privatkunden. Der Finanzbehörde wurde diese Tätigkeit weder gemeldet, noch wurden die damit erzielten Überschüsse als Einkünfte erklärt. Es wurde vielmehr alles versucht, in der Öffentlichkeit diese gewerbliche Briketterzeugung und den Handel mit diesen Produkten als land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit darzustellen. Das Rohmaterial für diese Briketterzeugung wurde vorerst gratis von div.

Holzverarbeitungsbetrieben bezogen und direkt in diesen Betrieben gepresst. Anlässlich einer Hausdurchsuchung sichergestellte Aufzeichnungen dokumentieren, dass J M im Kalenderjahr 1999 zwei hydraulische Brikettpressen von der Firma A T GmbH, deren Alleingesellschafter und Geschäftsführer sein Bruder F M ist, angekauft hat.

Die Arbeiten in Zusammenhang mit der Aufstellung und den Betrieb der beiden Pressen haben sowohl J M als auch Techniker der A sowie diverse andere Lieferfirmen durchgeführt. A hat

die von ihr erbrachten Lieferungen und Leistungen zwar intern aufgezeichnet, aber nie an J oder F M fakturiert. Nahezu alle von Fremdfirmen ausgeführten Lieferungen und Leistungen für die beiden Pressen wurden A in Rechnung gestellt und auf Anweisung von F M auch von ihr bezahlt.

Nachdem J M als pauschalierter Landwirt nur den eingeschränkten Vorsteuerabzug im Sinne des § 22 Abs. 1 UStG für sich in Anspruch hätte nehmen können, wurde durch die Zwischenschaltung von A erreicht, dass trotz nicht erklärter Erlöse aus Brikettlieferungen dennoch Vorsteuern von den damit in Zusammenhang stehenden Aufwendungen lukriert werden konnten. Mit dem Ausweis von A als Abnehmer der Lieferungen bzw. Empfänger der Leistungen auf den Rechnungen wurde zudem erreicht, dass diese Kosten zu Unrecht als Betriebsausgaben bei der Gewinnermittlung von A berücksichtigt worden sind.

Vor allem Großabnehmer wie Heizwerke od. andere Unternehmen, die den Briketteinkauf in ihrem Rechenwesen als Betriebsausgaben geltend machten, verlangten Rechnungen, die alle Merkmale des § 11 UStG ausweisen und die im § 12 UStG aufgezählten Voraussetzungen für einen Vorsteuerabzug erfüllen. Um jeden Hinweis auf eine gewerbliche Tätigkeit zu vermeiden und diesen Kunden nicht nur 10 sondern 12 % Vorsteuerabzug zu ermöglichen, wurden auf den Rechnungen die Briketts nicht als solche ausgewiesen, sondern als „Hackgut“ fakturiert. In den betrieblichen und privaten Räumlichkeiten von J und F M fand am 30.6.2005 eine Hausdurchsuchung statt, bei der auch zahlreiche Unterlagen und Aufzeichnungen im Zusammenhang mit der Briketterzeugung und deren Verkauf beschlagnahmt worden sind. Auf diesen sichergestellten Dokumenten und den anlässlich ihrer Auswertung gewonnenen Erkenntnissen basieren viele der Prüfungsfeststellungen. 12 Tage nach der Hausdurchsuchung, am 12.7.2005, beantragte STB als steuerlicher Vertreter von J und F M die Erfassung der Personengesellschaft (Ges.n.b.R.) „M J und F“ als eigenes Steuersubjekt für die Abfuhr der Umsatzsteuer sowie für die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung. Am 2. April 2008 wurde der Finanzbehörde die Einstellung dieser gewerblichen Tätigkeit angezeigt.

Einwand anlässlich der Schlussbesprechung:

Die handelnden Personen sind davon ausgegangen, dass die Erlöse aus den Brikettverkäufen als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft zu versteuern sind. Erst durch die Ermittlungen der Finanzbehörde wurde diesen Personen bewusst, dass die steuerliche Behandlung so nicht möglich und dadurch ein eigener Betrieb entstanden ist. Die Übernahme des Rohmaterials für die Briketterzeugung wurde als Entsorgungsleistung für die Holzindustrie im Rahmen eines Entwicklungsprogrammes der Firma A T GmbH betrachtet. Von der A T GmbH wurden die aufgezeigten Kosten für die Brikettproduktion deshalb getragen, weil sie im Rahmen eines Entwicklungsprojektes dieses Unternehmens angefallen sind. Entschieden zurückgewiesen

wird die Prüfungsfeststellung, dass auf den Rechnungen die gelieferten Briketts nur deshalb als Hackgut ausgewiesen worden sind, um jeden Hinweis auf eine gewerbliche Tätigkeit zu vermeiden. Vielmehr wurden J und F M von den Heizwerken ersucht, diese Brikettlieferungen als Hackgut zu deklarieren.

TZ.2 Verrechnung zwischen den Gesellschaftern

Aufteilung von Aufwendungen und Einnahmen lt. Aktenlage

Trotz mehrmaliger Aufforderung waren weder J noch F M bereit, der Finanzbehörde Details betreffend die Verrechnung der mit dem Brikethandel in Zusammenhang stehenden Ausgaben und Einnahmen zwischen ihnen bekannt zu geben.

Die Aufteilung der in den nachfolgenden Prüfungsfeststellungen im Detail dargestellten Betriebseinnahmen und –ausgaben erfolgt daher lt. Aktenlage. Nicht eindeutig einem Gesellschafter persönlich zuordenbare Einnahmen oder Ausgaben werden bei der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung je zur Hälfte auf beide Mitunternehmer verteilt.

Nachdem die Gewinnermittlung in Form einer Einnahmen-Ausgaben Rechnung erfolgt, können die anlässlich der Außenprüfung ermittelten Nachforderungen an betrieblichen Steuern erst mit ihrer Bezahlung an das Finanzamt als Betriebsausgaben berücksichtigt werden.

Einwand anlässlich der Schlussbesprechung:

In der Niederschrift vom 14.8.2006 über die Vernehmung des Verdächtigen J M und im E-Mail des Herrn Mag. R vom 5.5.2008 wurden ausführliche Angaben über die Gewinnverteilung und Gewinnverrechnung zwischen J und F M gemacht.

Anträge:

Die Verteilung aller Einnahmen und Ausgaben wird in einem Verhältnis von 50:50 auf die beiden Gesellschafter begehrt, unabhängig davon, von wem die Einnahmen kassiert bzw. die Aufwendungen bezahlt worden sind.

Dem Antrag wird entsprochen. Die Prüfungsfeststellungen werden in diesem Sinne adaptiert. Für die Jahre 2000 bis 2004 wird beantragt, die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung anlässlich der Außenprüfung nach der Netto-Methode vorzunehmen. Diesem Antrag wird stattgegeben. Die für Lieferungen und sonstige Leistungen geschuldeten Umsatzsteuerbeträge können gemäß § 4 Abs. 3 EStG als durchlaufende Posten behandelt werden. Umsatzsteuer, die kraft Rechnungslegung (§ 11 Abs. 12 UStG) geschuldet wird, ist bei der Nettomethode erst zum Zeitpunkt der Verausgabung abzugsfähig. Soweit die Vorsteuer nicht abzugsfähig ist, gehört sie entweder zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines aktivierungspflichtigen Wirtschaftsgutes oder teilt bei Aufwendungen das Schicksal des Grundaufwandes und ist somit auch bei der Nettomethode als Betriebsausgabe abzugsfähig."

Mit Schreiben vom 12. Juli 2005 beantragte der damalige steuerliche Vertreter die Erfassung der F und J M Ges.n.b.R. als eigenes Steuersubjekt für Zwecke der Abfuhr der Umsatzsteuer bzw. der einheitlichen/gesonderten Gewinnfeststellung.

Mit Schreiben vom 2. März 2008 teilten J M und F M der Abgabenbehörde erster Instanz mit, dass in ihrem Betrieb keine gewerblichen Umsätze mehr zustande kommen würden, da sie ihre gewerbliche Tätigkeit eingestellt hätten.

Mit den Erledigungen vom 17. Februar 2009 schloss sich das Finanzamt den Ausführungen der Betriebsprüfung an. Die Bescheide wurden an M J und F gerichtet.

Die diesbezügliche Berufung vom 20. März 2009 wurde mit Berufungsentscheidung des UFS vom 16. Oktober 2012, RV/0552-L/10, als unzulässig zurückgewiesen, weil die Erledigungen keinen Bescheidcharakter aufwiesen.

Am 15. Oktober 2012 richtete die Abgabenbehörde erster Instanz die berufungsgegenständlichen Bescheide an
M J und M F
z.H. Stb

In der gegen diese Bescheide gerichteten Berufung vom 15. November 2012 wurde Folgendes ausgeführt: Die Berufung richte sich dagegen, dass die Berufungswerber gemeinsam als Unternehmer behandelt würden und ihnen in den Streitjahren gemeinsam erwirtschaftete Erlöse (Entgelt aus Lieferungen und Leistungen) zugerechnet und darüber hinaus (gemeinsam) Verspätungszuschläge betreffend Umsatzsteuer 2003 und 2004 auferlegt worden seien (Anmerkung: die Berufung hinsichtlich der Verspätungszuschläge wurde dem Unabhängigen Finanzsenat nicht vorgelegt). Grundsätzlich sei darauf hinzuweisen, dass die angefochtenen „Bescheide“ jeweils nur die beiden Berufungswerber als Bescheidadressaten bezeichnen würden. Diese „Bescheide“ sollten vermutlich bestimmte Nichtbescheide vom 17.2.2009 ersetzen, die noch an die „M J und F“ gerichtet gewesen seien. Eine solche Gesellschaft sei im Firmenbuch nie eingetragen gewesen. Die Bezeichnung sei lt. Tz. 1 des Schlussbesprechungsprogrammes vom 12.9.2008 entstanden, weil zwölf Tage nach einer Hausdurchsuchung in den betrieblichen und privaten Räumlichkeiten von J und F M am 30.6.2005 der damalige steuerliche Vertreter die Erfassung einer Gesellschaft („Ges.n.b.R.“) als eigenes Steuersubjekt beantragt habe. Am 2.4.2008 sei die Einstellung der gewerblichen Tätigkeit angezeigt worden.

Da in den als „Bescheide“ intendierten Erledigungen nicht auf die Rechtsfolge des § 101 (1) BAO hingewiesen worden sei, wonach mit der Zustellung einer einzigen an mehrere Personen gerichteten Bescheidausfertigung an eine dieser Personen die Zustellung an alle als vollzogen

gelte, seien die Zustellungen im vorliegenden Fall nicht wirksam. Dabei brauche gar nicht mehr geprüft werden, ob und welchem der beiden Berufungswerber die Ausfertigung denn zukommen solle.

Die im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung kolportierte „M J und F“ sei nicht – jedenfalls im Zeitraum vom 1.1.2000 bis 12.7.2005 nicht – als Unternehmer nach außen in Erscheinung getreten, sodass dieses Steuersubjekt in diesem Zeitraum kein Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuergesetzes gewesen sei. Würden die das Unternehmen treffenden Schriftstücke nur auf den Namen eines Gesellschafters lauten, könne nicht auf das Vorliegen einer umsatzsteuerrechtlich relevanten Gesellschaft geschlossen werden. Welcher Gesellschafter bzw. wer als Unternehmer zu erfassen sei, richte sich grundsätzlich danach, in wessen Namen die maßgebenden Umsätze ausgeführt worden seien, wobei die ertragsteuerliche Behandlung als Gesellschaft für die Umsatzsteuer nicht bindend sei. Nachdem im Zeitraum 2000 bis zumindest 12.7.2005 nur J M durch Fakturierung der Brikettlieferungen als Unternehmer nach außen in Erscheinung getreten sei, wäre die „M J und F“ jedenfalls in diesem Zeitraum hinsichtlich Umsatzsteuer kein Steuersubjekt; jedenfalls der Zweitberufungswerber wäre in diesem Sinne daher kein Unternehmer.

Dazu komme, dass die Umsatzsteuer 2003 und 2004 bereits verjährt sei. Zu diesem Schluss sei offenbar auch das Finanzamt gekommen, weil es in dieser Hinsicht den Bescheid mit dem Vorliegen von Abgabenhinterziehungen begründet habe.

Der Erstberufungswerber werde nicht müde zu behaupten, dass er immer der Ansicht gewesen sei, dass die Lieferungen der Holzbriketts im Rahmen seines gemeinsam mit seiner Gattin geführten land- und forstwirtschaftlichen Betriebes erfolgt seien, er – entsprechend den Gepflogenheiten im landwirtschaftlichen Betrieb – alleine als Unternehmer nach außen in Erscheinung getreten sei und dass die Lieferungen (und sonstigen Leistungen) im Rahmen der Pauschalierung abgegolten seien. Aus diesem Grund sei ihm, als dem für die Umsatzsteuer Verantwortlichen, nicht bekannt gewesen, dass er – jedenfalls nach Ansicht des Außenprüfers – dazu verpflichtet gewesen sei, Umsatzsteuererklärungen für die Jahre 2003 und 2004 beim Finanzamt einzureichen. Dieser Umstand sei weder bei der Festsetzung der Umsatzsteuer noch beim Ermessen, das im Rahmen der Festsetzung von Verspätungszuschlägen gemäß § 135 BAO zu üben sei, berücksichtigt worden.

Mit Bericht vom 16. Jänner 2013 legte die Abgabenbehörde erster Instanz die Berufung betreffend Umsatzsteuer 2003 und 2004 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Zustellung:

Gemäß § 101 Abs. 3 BAO gilt die Zustellung einer einzigen Ausfertigung eines Feststellungsbescheides nur dann als Zustellung an alle Mitglieder der Personenvereinigung, wenn auf diese Rechtsfolge in der Ausfertigung hingewiesen wird. Hinsichtlich des Ausspruches über die Umsatzsteuer unterlag der Bescheid nicht der Anforderung des § 101 Abs. 3 BAO, weshalb von einer wirksamen Zustellung der Umsatzsteuerbescheide 2003 und 2004 ausgegangen werden darf (vgl. VwGH vom 20.10.2004, 2000/14/0114).

2. Unternehmerbegriff:

Strittig ist, ob zwischen J M und F M (und eventuell weiteren Personen) im berufungsgegenständlichen Zeitraum eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts mit Unternehmereigenschaft bestanden hat oder nicht.

Gemäß § 2 Abs. 1 UStG 1994 ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

Eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts ist Unternehmer im Sinne des § 2 UStG 1994, wenn sie als Außengesellschaft auftritt und selbständig Leistungen erbringt. Tritt eine Gesellschaft nicht nach außen hin auf, ist sie also nur Innengesellschaft wie z.B. die typische stille Gesellschaft oder eine Kostengemeinschaft, so kommt ihr keine Unternehmereigenschaft zu (vgl. Ruppe, UStG³, § 2 Tz 21).

Das Finanzamt geht davon aus, bei der M J und F (GesnbR) habe es sich um eine umsatzsteuerpflichtige Außengesellschaft gehandelt.

In seinem Erkenntnis vom 3.7.2003, 99/15/0190, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass der Unternehmerbegriff auch Personenvereinigungen ohne Rechtspersönlichkeit umfasst. Das setzt jedoch voraus, dass diese Personenvereinigung als solche nach außen in Erscheinung tritt. Für die Unternehmereigenschaft iSd § 2 UStG ist nicht das Innenverhältnis der Beteiligten sondern das Auftreten einer Gemeinschaft nach außen ausschlaggebend.

Tritt die in der Rechtsform einer Gesellschaft nach bürgerlichem Recht geführte Praxisgemeinschaft zwischen freiberuflich tätigen Ärzten nach außen nicht in Erscheinung,

dann ist sie nach umsatzsteuerlichen Grundsätzen kein Steuersubjekt; nach einkommensteuerrechtlichen Grundsätzen kann sie aber eine Mitunternehmerschaft sein. (VwGH vom 11.12.1985, 84/13/0110)

Auch im Erkenntnis vom 31.5.2000, 94/13/0157, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass einer Gesellschaft nach bürgerlichem Recht keine Unternehmereigenschaft zukommt, wenn sie nach außen nicht in Erscheinung tritt.

Im gleichen Tenor hat der Verwaltungsgerichtshof am 29.11.1994, 93/14/0150, entschieden, als er aussprach, dass Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Nicht rechtsfähige Personenvereinigungen, wie die Gesellschaft nach bürgerlichem Recht, sind dann Unternehmer, wenn sie selbständig sind und durch gewerbliche oder berufliche Leistungen als Gesellschaft nach außen hin in Erscheinung treten.

Der Unabhängige Finanzsenat vertritt in diesem Zusammenhang die gleiche Rechtsansicht wie der Verwaltungsgerichtshof. In seiner Entscheidung vom 18.12.2008, RV/1415-W/07, hat er ausgesprochen, dass die Fähigkeit Unternehmer zu sein, jedes Gebilde besitzt, das als solches Leistungen im umsatzsteuerrechtlichen Sinn erbringt. Die Unternehmerfähigkeit ist weder mit einem bestimmten zivilrechtlichen Status noch mit einer bestimmten Rechtsform verknüpft.

Zivilrechtliche Geschäftsfähigkeit oder Rechtsfähigkeit ist nicht erforderlich;

Unternehmereigenschaft können daher auch Gebilde ohne Rechtspersönlichkeit besitzen, so die Personengesellschaft des Handelsrechtes oder die Gesellschaft bürgerlichen Rechts.

Erforderlich sind allerdings ein Auftreten nach außen und ein Mindestmaß an Organisation, die das Gebilde befähigt, selbst Leistungen zu erbringen. Ob Personen- oder

Unternehmerzusammenschlüsse im Sinne des Umsatzsteuerrechts als Unternehmer anzusehen sind, hängt davon ab, ob sie im Wirtschaftsleben nach außen hin (Dritten gegenüber) selbständig auftreten. Umgekehrt haben daher Gesellschaften bzw.

Gemeinschaften, die nicht als solche im Wirtschaftsleben in Erscheinung treten, keine Unternehmereigenschaft. Unternehmer ist derjenige, der die Leistung im eigenen Namen (d.h. für das eigene Unternehmen) erbringt bzw. in dessen Namen die Leistung erbracht wird. Die Merkmale der Unternehmereigenschaft sind an der Person dessen festzustellen, der nach außen hin als leistender Unternehmer in Erscheinung tritt. Festgehalten wurde in dieser Entscheidung abschließend, dass die einkommensteuerrechtliche Frage nach dem Vorliegen einer Mitunternehmerschaft für die Umsatzsteuer nicht bindend ist.

Schließlich vertrat der Unabhängige Finanzsenat auch im Erkenntnis vom 10.5.2012, RV/0119-G/10, die Ansicht, dass nicht rechtsfähige Personenvereinigungen (wie die Gesellschaft nach bürgerlichen Recht) nach herrschender Rechtsauffassung dann Unternehmer sind, wenn sie selbständig sind und durch gewerbliche oder berufliche Leistungen als Gesellschaft nach

außen in Erscheinung treten. Der umsatzsteuerrechtliche Unternehmerbegriff setzt somit ein In-Erscheinung-Treten der Gesellschaft als solche im rechtsgeschäftlichen Verkehr voraus.

Im Rahmen der durchgeführten Betriebsprüfung wurde festgestellt, dass die Firma A T GmbH (später V GmbH) zwei hydraulische Brikettpressen zur Verfügung gestellt hat. Das Rohmaterial wurde von Holzverarbeitungsbetrieben bezogen. Die Holzbriketts wurden direkt in diesen Betrieben gepresst und in weiterer Folge an Unternehmer und Privatpersonen verkauft. Welche natürlichen und/oder juristischen Personen an diesem Unternehmen beteiligt waren, ist im Verfahren betreffend Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO zu beurteilen. Im gegenständlichen Verfahren ist nur von rechtlicher Relevanz, wer nach außen als Unternehmer aufgetreten ist.

Im berufsrelevanten Zeitraum sind ausschließlich Ausgangsrechnungen aktenkundig, die von J M ausgestellt worden sind, teilweise mit der Zusatzbezeichnung „Landwirt“. Die vorliegenden Überweisungsbelege lauten auf J M als Empfänger. Dieser Umstand findet Deckung in den Feststellungen der Betriebsprüfung, wonach versucht worden war, in der Öffentlichkeit die gewerbliche Brikettherstellung und den Handel mit diesen Produkten als land- und fortwirtschaftliche Tätigkeit darzustellen. Außerdem gibt es Belege, die als Adressat die A T GmbH aufweist. Die J M und F M GesbR scheint jedoch nirgends auf. Sie wurde quasi erst im Rahmen der Betriebsprüfung „gegründet“. Im berufsgegenständlichen Zeitraum ist die Gesellschaft nach bürgerlichem Recht als solche nicht im Wirtschaftsleben aufgetreten. Erst im Juli 2005 folgte der damalige Vertreter den Ausführungen der Betriebsprüfung und beantragte für die F und J M Ges.n.b.R die Vergabe einer Steuernummer. Ab diesem Zeitpunkt wurden auch die Rechnungen von der Gesellschaft gelegt.

Aufgrund der Feststellungen der Betriebsprüfung und der vorliegenden Unterlagen unter Berücksichtigung der zitierten Judikatur gelangte der Unabhängige Finanzsenat zur Ansicht, dass im berufsgegenständlichen keine umsatzsteuerpflichtige Außengesellschaft bestanden hat.

Hat eine Außengesellschaft nicht bestanden, so kann die Gesellschaft bürgerlichen Rechts auch keine Unternehmereigenschaft gehabt haben. Die angefochtenen Umsatzsteuerbescheide sind daher an ein (im berufsgegenständlichen Zeitraum) nicht existentes Umsatzsteuersubjekt ergangen. Schriftstücke, die an eine nicht existente Person ergehen, sind keine Bescheide. Die angefochtenen Bescheide des Finanzamtes waren daher in Wahrheit Nichtbescheide, die keinerlei Rechtswirkung für die Berufungswerber erzeugen konnten.

Die Berufung war daher gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig zurückzuweisen, da Berufungen nur gegen Bescheide erhoben werden können.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Der Vollständigkeit halber sei auf Folgendes hingewiesen:

Im weiteren Verfahren wird die Abgabenbehörde erster Instanz die berufsgegenständliche Umsatzsteuer dem Unternehmer J M vorschreiben. Mit dem Steuerreformgesetz 2005 wurde die Verjährungsfrist für hinterzogene Abgaben von zehn auf sieben Jahre verkürzt. Mit dem Betrugsbekämpfungsgesetz 2010, BGBl Nr. 105/2010, wurde diese Frist wieder auf zehn Jahre ausgedehnt. Gemäß § 323 Abs. 27 BAO ist diese Verlängerung der Verjährungsfrist für hinterzogene Abgaben erstmals auf nach dem 31. Dezember 2002 entstandene Abgabenansprüche anzuwenden. Abgabenrechtliche Verjährungsbestimmungen sind Normen des Verfahrensrechtes, bei denen es nicht auf die Verhältnisse im Zeitpunkt der Entstehung des Abgabenanspruches, sondern auf die im Zeitpunkt von dessen Durchsetzung gegebenen Verhältnisse ankommt. Daher ist das neue Verjährungsrecht auch auf solche Rechtsvorgänge anzuwenden, die sich vor seinem Inkrafttreten ereignet haben. Für die berufsgegenständlichen Zeiträume ist daher die zehnjährige Verjährungsregel maßgebend.

Der Tatbestand der hinterzogenen Abgaben im Sinne des § 207 Abs. 2 BAO ist nach § 33 FinStrG zu beurteilen. Die Abgabenbehörde ist nicht daran gehindert, im Abgabenverfahren – ohne dass es einer finanzstrafbehördlichen Entscheidung bedarf – festzustellen, dass Abgaben im Sinne des § 207 Abs. 2 BAO hinterzogen sind. Die Beurteilung, ob Abgaben hinterzogen sind, setzt eindeutige, ausdrückliche und nachprüfbar bescheidmäßige Feststellungen über die Abgabenhinterziehung voraus. Die maßgebenden Hinterziehungskriterien der Straftatbestände sind von der Abgabenbehörde nachzuweisen. Dabei ist vor allem in Rechnung zu stellen, dass eine Abgabenhinterziehung nicht schon bei einer objektiven Abgabenverkürzung vorliegt, sondern Vorsatz als Schuldform erfordert, und eine Abgabenhinterziehung erst als erwiesen gelten kann, wenn in nachprüfbarer Weise der Vorsatz feststeht.

Gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG macht sich einer Abgabenhinterziehung schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt. Gemäß § 33 Abs. 3 lit. a FinStrG ist eine Abgabenverkürzung bewirkt, wenn Abgaben, die bescheidmäßig festzusetzen sind, zu niedrig festgesetzt wurden oder infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenanspruches mit Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist nicht festgesetzt werden konnten.

Wenn J M bzw. dessen steuerlicher Vertreter wiederholt vorbringt, er sei der Meinung gewesen, der Holzbriketthandel falle in seinen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb, so muss dem Folgendes entgegen gehalten werden:

Eine land- und forstwirtschaftliche 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 der Land- und Forstwirte als land- und forstwirtschaftlich anzusehen ist. Die wirtschaftliche Unterordnung ist nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen und muss sowohl hinsichtlich der Zweckbestimmung – die Nebentätigkeit darf keinen eigenständigen Tätigkeitszweck annehmen, sondern muss Ausfluss der land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit sein – als auch hinsichtlich des wirtschaftlichen Umfanges vorliegen. Kennzeichnend für die Nebentätigkeit ist auch, dass für ihre Ausübung keine über die Land- und Forstwirtschaft hinausgehende Organisation nötig ist, insbesondere dass die verwendeten Gegenstände Betriebsvermögen des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes sind. Im vorliegenden Fall wurden zumindest zwei Brikettpressen angekauft und eine Lagerhalle angemietet, welche nicht dem Betriebsvermögen des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes zuzurechnen sind. Wenn die Einkünfte aus dem Verarbeitungsbetrieb nachhaltig die Einkünfte aus dem Hauptbetrieb übersteigen, liegt ebenfalls kein land- und forstwirtschaftlicher Nebenbetrieb iSd § 21 Abs. 2 Z 2 EStG vor. Die Abgabenbehörde wird daher im Sinne dieser Ausführungen zu dem Schluss kommen, dass J M im berufsgegenständlichen Zeitraum Einkünfte aus Gewerbebetrieb bezogen und der Abgabenbehörde gegenüber unter Verletzung der Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht nicht erklärt hat.

Für die Verwirklichung eines Vorsatzdeliktes ist erforderlich, dass der Abgabepflichtige gemäß § 8 Abs. 1 FinStrG einen Sachverhalt verwirklichen will, der dem gesetzlichen Tatbild entspricht. Dazu genügt es, dass der Täter diese Verwirklichung ernstlich für möglich hält und sich mit ihr abfindet. Vorsätzliches Handeln beruht nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zwar auf einem nach außen nicht erkennbaren Willensvorgang, ist aber aus dem nach außen in Erscheinung tretenden Verhalten des Täters zu erschließen, wobei sich die diesbezüglichen Schlussfolgerungen als Ausfluss der freien Beweiswürdigung erweisen. Bei seiner Vernehmung vor der Abgabenbehörde erster Instanz am 30. Juni 2005 gab J M bekannt, er habe sich in der „Sache Briketts“ schon immer steuerlich erkundigen wollen. Er sei dann aber nicht dazugekommen. Er möchte die angeführten Angaben als Vorweggeständnis verstehen. Aus dieser Aussage geht klar und deutlich hervor, dass Herrn J M sehr wohl bewusst war, dass gegenüber der Abgabenbehörde ein Erklärungsbedarf besteht. In diesem Zusammenhang ist abschließend darauf hinzuweisen, dass nicht Voraussetzung ist,

dass der Abgabepflichtige selbst die Abgabe hinterzogen hat. Es kommt also nicht darauf an, ob unmittelbare Täterschaft oder Beitragstäterschaft vorlag. Die zehnjährige Verjährungsfrist gilt nämlich unabhängig davon, wer die Abgaben hinterzogen hat.

Linz, am 6. Juni 2013