



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Mag. Bernhard Renner und die weiteren Mitglieder Hofrätin Mag. Susanne Feichtenschlager, Dr. Barbara Postl und Leopold Pichlbauer über die Berufung des Bw, vertreten durch Stb, vom 17. Juli 2013 gegen die Bescheide des Finanzamtes Braunau Ried Schärding, vertreten durch HR Dr. Christa Scharf und Günter Simmer, vom 12. Juni 2013 betreffend Umsatzsteuer 2003 und 2004 sowie Verspätungszuschläge betreffend Umsatzsteuer 2003 und 2004 nach der am 22. November 2013 in 4010 Linz, Bahnhofplatz 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Die Abgabenbehörde erster Instanz ging davon aus, dass der Berufungswerber (Bw) J M und sein Bruder F M gemeinsam einen Betrieb für Produktion und Vertrieb von Holzbriketts hatten und erließ entsprechende Umsatzsteuer- und Feststellungsbescheide. Der Unabhängige Finanzsenat teilte diese Rechtsansicht nicht, hob die Feststellungsbescheide auf und wies die Umsatzsteuerbescheide als unzulässig zurück (vgl. RV/1252-L/12 vom 6. Juni 2013 und RV/0069-L/13 vom 3. Mai 2013).

Mit den berufungsgegenständlichen Bescheiden vom 12. Juni 2013 wurde die Umsatzsteuer für die Jahre 2003 und 2004 dem Bw 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 Bw 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 § 21m Abs. 2 Z 2 EStG 1988 vor.

Die Abgabenbehörde sei daher zu dem Schluss gekommen, dass der Bw im berufsgegenständlichen Zeitraum Einkünfte aus Gewerbebetrieb bezogen und der Abgabenbehörde gegenüber unter Verletzung der Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht nicht erklärt habe. Die Abgabenbehörde erster Instanz führte in der Folge aus, dass der Bw bei seiner Vernehmung am 30. Juni 2005 bekannt gegeben habe, dass er sich in der „Sache Briketts“ schon immer steuerlich erkundigen wollte. Er sei dann aber nicht dazugekommen. Er möchte die angeführten Abgaben als Vorweggeständnis verstehen. Aus dieser Aussage gehe klar und deutlich hervor, dass dem Bw sehr wohl bewusst gewesen sei, dass gegenüber der Abgabenbehörde ein Erklärungsbedarf bestehen würde. Es werde abschließend darauf hingewiesen, dass nicht Voraussetzung sei, dass der Abgabepflichtige selbst die Abgaben hinterzogen habe. Es komme also nicht darauf an, ob unmittelbare Täterschaft oder Betragstäterschaft vorgelegen sei. Die zehnjährige Verjährungsfrist gelte nämlich unabhängig davon, wer die Abgaben hinterzogen habe.

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.

Mit Schriftsatz vom 17. Juli 2013 brachte der Bw durch seinen ausgewiesenen Vertreter gegen die Bescheide vom 12. Juni 2013 betreffend Umsatzsteuer sowie betreffend Verspätungszuschlag das Rechtsmittel der Berufung ein. Der Bw 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 könnte, würde sich von selbst ergeben. Diese Festsetzungen seien daher in jedem Fall rechtswidrig, zumal auch das Ermessen nicht begründet sei.

Mit den Berichten vom 31. Juli 2013 und vom 19. September 2013 legte die Abgabenbehörde erster Instanz die gegenständlichen Berufungen dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor und beantragte deren Abweisung.

In der am 22. November 2013 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde wiederholend ausgeführt, dass keine Abgabehinterziehung vorliege.

Über die Berufung wurde erwogen:

Umsatzsteuer 2003 und 2004:

Strittig ist im vorliegenden Fall, ob es sich bei der berufungsgegenständlichen Umsatzsteuer um hinterzogene Abgaben iSd § 207 Abs. 2 BAO iVm § 33 FinStrG handelt. Gemäß § 207 Abs. 2 BAO beträgt die Verjährungsfrist bei hinterzogene Abgaben nach der neuerlichen Änderung durch das BetrugsbekämpfungsgG 2010 zehn Jahre. Für die Annahme der zehn Jahre betragenden Verjährungsfrist ist weder ein rechtskräftiger Schuldausspruch im Finanzstrafverfahren noch die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens erforderlich. Die Beurteilung, ob Abgaben hinterzogen wurden, hat im materiellrechtlichen Bescheid (als Vorfrage) zu erfolgen.

Des Finanzvergehens der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG macht sich schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung der abgabenrechtlichen Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt. Nach § 119 BAO 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 hiezu insbesondere die Abgabenerklärungen.

Eine Abgabenverkürzung nach § 33 Abs. 1 FinStrG ist gemäß § 33 Abs. 3 lit a FinStrG 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 handelt vorsätzlich, 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 könnte, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht. Fahrlässig handelt auch, wer es für möglich hält, dass er einen solchen Sachverhalt verwirkliche, ihn aber nicht herbeiführen will.

Der Bw. betreibt gemeinsam mit seiner Gattin einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb, den seine Eltern mit Notariatsakt vom 5. Juli 1993 übergeben haben. Es handelt sich um einen bäuerlichen Vollerwerbsbetrieb mit Milch-, Zuchtvieh- und Mastrinderproduktionen sowie Forstwirtschaft. Der Finanzbehörde wurden keine Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft angezeigt. 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.

Im Rahmen einer Außenprüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO iVm. § 99 Abs. 2 FinStrG wurde ua. festgestellt, dass der Bw. im Jahr 1999 zwei Brikettpressen gekauft und damit Holzabfälle zu Briketts gepresst hatte. Die Pressen wurden direkt bei den Holzverarbeitungsbetrieben aufgestellt. Der Bw. 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 Bw. Ab dem Jahr 2002 wurde eine Lagerfläche angemietet. Im Jahr 2003 erzielte der Bw. mit Brikettherstellung und -verkauf einen Umsatz von rund 72.500,-- € (USt 8.506,15 €) und im Jahr 2004 von rund 46.000,-- € (USt 5.357,65 €).

Gemäß § 2 Abs. 1 UStG 1994 ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Der Umsatzsteuer unterliegen jene Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Dass es sich bei der Erzeugung und dem Vertrieb von Holzbriketts grundsätzlich um eine gewerbliche Tätigkeit handelt und die dadurch erzielten Umsätze der Umsatzsteuer unterliegen, darf als unbestritten angenommen werden.

Gemäß § 119 Abs. 1 BAO haben Abgabepflichtige die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht erforderlichen Umstände nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offen zu

legen. Die Offenlegungspflicht muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen. Dieser Offenlegung dienen gemäß § 119 Abs. 2 BAO unter anderem Abgabenerklärungen. Gemäß § 21 Abs. 4 UStG 1994 hat der Unternehmer für das abgelaufenen Kalenderjahr eine Steuererklärung abzugeben.

Der Bw. hat seine Verpflichtung, eine Umsatzsteuererklärung bei der Abgabenbehörde einzureichen, nicht erfüllt. Er hat damit seiner abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht nicht entsprochen. Das Finanzamt hatte somit keine Kenntnis von den umsatzsteuerpflichtigen Einnahmen des Bw. und konnte daher die Umsatzsteuer mit Ablauf der gesetzlichen Erklärungspflicht nicht festsetzen.

Da das Finanzamt bis Ablauf der Erklärungsfrist keine Kenntnis von den Umsätzen des Bw. aus der Erzeugung und dem Vertrieb von Holzbriketts hatte, steht fest, dass objektiv vollendete Abgabenhinterziehung im Sinne des § 33 Abs. 1 iVm. § 33 Abs. 3 lit. a FinStrG gegeben ist.

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 Bw. die Verwirklichung eines Sachverhaltes, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht, ernstlich für möglich hielt und sich damit abfand.

Dabei reicht es aus, dass der in Anstrebung anderer Zwecke objektiv tatbestandsmäßig Handelnde die reale Möglichkeit der gesetzlichen Tatbildverwirklichung zwar erkennt, sich aber mit ihr abfindet und dennoch, und sei es auch nur in bewusster Gleichgültigkeit gegenüber den möglichen Folgen, tatbildlich handelt. 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.

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:

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 des Land- und Forstwirtes als land- und forstwirtschaftlich anzusehen ist. Die wirtschaftliche Unterordnung ist nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen. 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

betrogen 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 €. Auf Grund dieser Tatsachen kann von einer Unterordnung – weder hinsichtlich der Zweckbestimmung noch hinsichtlich des wirtschaftlichen Umfangs – keineswegs ausgegangen werden. Vielmehr steht fest, dass hinsichtlich Briketterzeugung und –vertrieb ein eigener Gewerbebetrieb vorliegt.

Zu überprüfen bleibt, ob der Bw. die Möglichkeit erkannt hat, dass die Briketherstellung und –vermarktung nicht in den Rahmen der Land- und Forstwirtschaft fällt.

Voraussetzung für die Annahme des Eventualvorsatzes 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. Darunter ist nicht das Bestehen eines abstrakten, in Anbetracht der allgemeinen Unsicherheit der menschlichen Erkenntnis zumeist möglichen letzten Zweifels an der Richtigkeit auch gründlich geprüfter Unterlagen zu verstehen, sondern die Möglichkeit in einem konkreten Sinn, wie sie etwa einem durch Bedenken erweckten Zweifel entspricht.

Bei seiner Vernehmung vor der Abgabenbehörde erster Instanz am 30. Juni 2005 gab der Bw. bekannt:

„In dieser Sache Briketts wollte ich mich steuerlich immer schon erkundigen. In der Nähe wohnt ein mir bekannter Steuerberater G, 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 zweifelsfrei hervor, dass dem Bw. 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 nicht entsprechend erkundigte, nahm er die Möglichkeit der gesetzlichen Tatbildverwirklichung ausdrücklich in Kauf.

Der Unabhängige Finanzsenat gelangte daher zur Ansicht, dass der Bw. die Umsatzsteuer 2003 und 2004 – resultierend aus Holzbriketterzeugung und –handel – iSd. § 33 Abs. 1 FinStrG hinterzogen hat. Berufungsgegenständlich bedeutet dies, dass gemäß § 207 Absatz 2 BAO die Verjährungsfrist zehn Jahre beträgt und im Zeitpunkt der Bescheiderlassung, im Juni 2013, noch nicht abgelaufen war.

Aus den dargelegten Gründen war die Berufung gegen die Umsatzsteuer 2003 und 2004 als unbegründet abzuweisen.

Verspätungszuschlag betreffend Umsatzsteuer 2003 und 2004:

In diesem Zusammenhang wird eingewendet, dass Verspätungszuschläge nicht hinterzogen werden könnten und die Festsetzung daher rechtswidrig sei.

Dabei wurde seitens des Bw. bzw. dessen steuerlichen Vertreters offensichtlich die Bestimmung des § 207 Absatz 2 letzter Satz der Bundesabgabenordnung übersehen: „*Das Recht, einen Verspätungszuschlag, Anspruchszinsen, Säumniszuschläge oder Abgabenerhöhungen festzusetzen, verjährt gleichzeitig mit dem Recht auf Festsetzung der Abgaben.*“

Wie ausführlich dargelegt wurde, ist das Rechts auf Festsetzung der Umsatzsteuer 2003 und 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.

Kriterien für die Ermessenübung sind insbesondere der Grad des Verschuldens, das Ausmaß der Fristüberschreitung, die Höhe des durch die verspätete Erklärungsabgabe erreichten

finanziellen Vorteils und der Umstand, ob der Abgabepflichtige nur ausnahmsweise oder bereits wiederholt säumig gewesen ist.

Nach § 21 Abs. 4 UStG 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 wurden die Abgabenerklärungen überhaupt nicht eingereicht. Das Tatbestandsmerkmal der Verspätung ist damit unbestritten erfüllt.

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

Dass dem Bw. seine Erklärungspflicht bewusst war, wurde bereits ausführlich erörtert. Warum die Verletzung der Erklärungspflicht entschuldbar sein könnte, wurde in der Berufungsschrift nicht dargelegt.

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.

Ein evidenter finanzieller Vorteil lag für den Bw. darin, 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 Abgabenbehörde erster Instanz einen Verspätungszuschlag im Höchstausmaß von 10 % verhängt hat.

Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 13. Dezember 2013