

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch S in der Beschwerdesache R, vertreten durch PZP Steuerberatung GmbH, Am Burgfried 14, 4910 Ried im Innkreis, über die Beschwerde vom 30.11.2015 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Braunau Ried Schärding vom 09.11.2015, betreffend Umsatzsteuer, Einkommensteuer sowie Wiederaufnahmsbescheide hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer, jeweils für die Jahre 2005 - 2008 in der Sitzung am 23.05.2017 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

## Entscheidungsgründe

### I) Verfahrensgang

Mit Schreiben vom 01.12.2014 erstattete die Steuerpflichtige Selbstanzeige hinsichtlich der Bescheide des Finanzamtes Braunau Ried Schärding betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2002 bis 2012 sowie Festsetzung der Umsatzsteuer für den Zeitraum 1 bis 10/2014.

Die Steuerpflichtige hatte bis 31.12.2012 landwirtschaftliche Grundstücke (Angelsee) von ihrem Vater gepachtet, seit 01.01.2013 ist sie Eigentümerin dieser Grundstücke. Die Einnahmen aus dem Verkauf von Fischereikarten wurden nicht versteuert, weil sie als Pächterin davon ausging, dass diese Einkünfte durch die landwirtschaftliche Pauschalierung der Grundstücke erfasst sind. Auszugsweise wurden für den Zeitraum 2004 bis 2008 folgende hinterzogene Umsätze bzw. Gewinne erklärt:

Jahr	2004	2005	2006	2007	2008
Umsatz netto	22.120,00 €	24.680,00 €	25.083,33 €	25.503,33 €	27.045,83 €
Gewinn	17.696,00 €	19.744,00 €	20.066,66 €	20.402,66 €	21.636,66 €

Die Veranlagung der Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 2004 erfolgte im wiederaufgenommenen Verfahren auf Grund der Selbstanzeige.

Für die Jahre 2005 bis 2013 fand eine abgabenbehördliche Außenprüfung gemäß § 150 BAO hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer statt (vgl. Bericht vom 06.11.2015, ABNr. 123043/15).

Das Finanzamt hat am 09.11.2015 im wiederaufgenommenen Verfahren hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2005 bis 2013 entsprechend den Feststellungen der Außenprüfung geänderte Bescheide erlassen und die verlängerte Verjährungsfrist gemäß § 207 Abs. 2 BAO für hinterzogene Abgaben angewendet.

In der Beschwerde vom 30.11.2015 gegen die Wiederaufnahmebescheide hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer sowie gegen die Bescheide hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer, jeweils für die Jahre 2005 bis 2008 brachte die Beschwerdeführerin (Bf.) vor, dass den Bescheiden 2005 bis 2008 jegliche nachvollziehbare Begründung für das Vorliegen des subjektiven Tatbestandselementes fehle und somit kein Vorsatz vorhanden sei und die in Beschwerde gezogenen Bescheide ersatzlos aufzuheben seien.

In der Beschwerdeentscheidung vom 15.02.2016 betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2005 bis 2008 sowie vom 21.03.2016 betreffend Wiederaufnahme Umsatz- und Einkommensteuer 2005 bis 2008 führte das Finanzamt aus, dass von einem bedingten Vorsatz auszugehen sei und die zehnjährige Verjährungsfrist für die gegenständlich hinterzogenen Abgaben zurecht angewendet worden sei.

In den Anträgen auf Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht vom 14.03.2016 betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2005 bis 2008 sowie vom 13.04.2016 betreffend Wiederaufnahme Umsatz- und Einkommensteuer 2005 bis 2008 führte die steuerliche Vertretung zusammenfassend aus, dass der Bf. der Eintritt des tatbildmäßigen Erfolges weder als wahrscheinlich und noch als entfernt möglich vorhersehbar gewesen sei und in Folge die Feststellung der Verjährung der angefochtenen Bescheide begehrt werde.

Mit Vorlagebericht vom 02.05.2016 legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

In einer ergänzenden Stellungnahme vom 14.04.2017 hielt die steuerliche Vertretung zusammenfassend fest, dass nach der Judikatur und Fachliteratur die Unschuldsvermutung (Art. 6 MRK, § 6 Abs. 2 FinStrG) auch für die Beurteilung einer hinterzogenen Abgabe gelte. Es werde davon ausgegangen, dass zur Beurteilung des Vorliegens eines bedingten Vorsatzes in freier Beweiswürdigung das einfache Überwiegen im Denkprozess nicht ausreiche, sondern ein wesentlich höherer Wertungsmaßstab des FinStrG durch das Bundesfinanzgericht anzuwenden sei.

Als Folge der umsatzsteuerrechtlichen Vorabentscheidung des EuGH in der Rechtssache Heger C-166/05 sei der USt-pflichtige Verkauf von Fischereikartenkontingenten im Jahr 2007 als „Änderung“ der Umsatzsteuerrichtlinien titulierte worden. Bis zum Jahr 2008 sei es daher nicht denkunmöglich gewesen, das Entgelt für den Kauf einer Fischerkarte als Entgelt für den Erwerb von Fischen und nicht als Erwerb eines Rechtes zum Fischen anzusehen. Siehe zur unterschiedlichen umsatzsteuerrechtlichen Behandlung von

Wildabschuss zu Fischfang die Kommentierung zum UStG von Kolacny-Mayer, Manz Verlag 1997 (Beilage 1). In weiterer Folge sei die Entscheidung des EuGH als Rz 4185b erst 2008 als „Klarstellung“ in die Einkommensteuerrichtlinien aufgenommen worden, ohne Berücksichtigung des zivilrechtlichen Unterschieds zwischen Wildabschuss und Fischfang, „wenn nicht nach der Menge oder Anzahl der gefangenen Fische abgerechnet werde“. Dass der Vater der Pflichtigen diesbezügliche Auskünfte nicht beim Finanzamt (als „Verletzung der Sorgfaltspflicht“) sondern beim Steuerberater eingeholt hat, vermag die Annahme eines bedingten Vorsatzes weder im tatsächlicher noch in rechtlicher Hinsicht zu tragen (vgl. Fellner FinStrG § 8, Rz 19 und die dort angeführte Judikatur).

In der mündlichen Verhandlung betonte der steuerliche Vertreter, dass die Bf. im Laufe ihres betriebswirtschaftlichen Studiums keinerlei Wissen über die Besteuerung von land- und forstwirtschaftlichen Einkünften erworben habe. Die Bf. habe daher die Steuerpflicht weder tatsächlich erkennen noch ernstlich für möglich halten können. Eine zielgerichtete, die Abgabenverkürzung in Kauf nehmende subjektive Einstellung werde auch durch das bisherige steuerliche Verhalten der Bf. widerlegt. Bei der Beurteilung des Vorhandenseins eines bedingten Vorsatzes habe das Gericht den wesentlich höheren Wertungsmaßstab des FinStrG anzuwenden.

### ***Über die Beschwerde wurde erwogen:***

#### **II) Sachverhalt**

Die Bf. hatte bis 31.12.2012 landwirtschaftliche Grundstücke (Angelsee) von ihrem Vater gepachtet, seit 1.1.2013 ist sie Eigentümerin dieser Grundstücke. Die Bf. erzielt Einnahmen aus dem Verkauf von Fischereikarten, die steuerlich nicht erklärt wurden.

#### **III) Beweiswürdigung**

Der Sachverhalt ist unstrittig und geht aus der Selbstanzeige betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2002 bis 2012 sowie Festsetzung der Umsatzsteuer für den Zeitraum 1 bis 10/2014 vom 1.12.2014 hervor.

#### **IV) Rechtslage**

*§ 207 Abs. 1 und 2 BAO lauten:*

"(1) Das Recht, eine Abgabe festzusetzen, unterliegt nach Maßgabe der nachstehenden Bestimmungen der Verjährung.

(2) Die Verjährungsfrist beträgt bei den Verbrauchsteuern, bei den festen Stempelgebühren nach dem II. Abschnitt des Gebührengesetzes 1957, weiters bei den Gebühren gemäß § 17a des Verfassungsgerichtshofgesetzes 1953 und § 24 des Verwaltungsgerichtshofgesetzes 1985 drei Jahre, bei allen übrigen Abgaben fünf Jahre. Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist zehn Jahre (idF BetrugsbekämpfungsgG 2010, BGBl. I 2010/105, nach § 323 Abs. 27 BAO ab 1.1.2003). Das Recht, einen Verspätungszuschlag, Anspruchszinsen oder Abgabenerhöhungen festzusetzen, verjährt gleichzeitig mit dem Recht auf Festsetzung der Abgabe."

*§ 208 Abs. 1 lit. a BAO lautet:*

"(1) Die Verjährung beginnt

a) in den Fällen des § 207 Abs. 2 mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabensanspruch entstanden ist, soweit nicht im Abs. 2 ein anderer Zeitpunkt bestimmt wird."

*§ 4 Abs. 2 BAO lautet auszugsweise:*

"(2) Der Abgabensanspruch entsteht insbesondere

a) bei der Einkommensteuer und bei der Körperschaftsteuer

1. ....

2. für die zu veranlagende Abgabe mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird, soweit nicht der Abgabensanspruch nach Z 1 schon früher entstanden ist, oder wenn die Abgabepflicht im Lauf eines Veranlagungszeitraumes erlischt, mit dem Zeitpunkt des Erlöschens der Abgabepflicht;

3. für Steuerabzugsbeträge im Zeitpunkt des Zufließens der steuerabzugspflichtigen Einkünfte."

*§ 33 Abs. 1 sowie Abs. 3 lit. a FinStrG lauten:*

"(1) Einer Abgabenhinterziehung macht sich schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt.

(3)a) Eine Abgabenverkürzung nach Abs. 1 oder 2 ist bewirkt, wenn Abgaben, die bescheidmäßig festzusetzen sind, zu niedrig festgesetzt werden oder infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenspruches mit dem Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist (Anmeldefrist, Anzeigefrist) nicht festgesetzt werden konnten."

Vorsätzlich handelt nach § 8 Abs. 1 FinStrG, 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.

## **V) Erwägungen**

Streit besteht im gegenständlichen Fall ausschließlich darüber, ob hinsichtlich der wiederaufgenommenen Umsatz- und Einkommensteuerverfahren für die Jahre 2005 bis 2008 nicht von der regulären Verjährungsfrist von fünf Jahren, sondern von der verlängerten Frist von 10 Jahren bei hinterzogenen Abgaben auszugehen ist.

Der Abgabensanspruch für eine bestimmte Abgabenart und einen bestimmten Zeitraum ist ein einheitlicher Anspruch. Daher verjährt eine Abgabe als hinterzogene Abgabe in zehn Jahren, wenn auch die Abgabe nur zum Teil durch einen Hinterziehungssachverhalt belastet ist (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, 2169).

Der Tatbestand der hinterzogenen Abgabe iSd § 207 Abs. 2 BAO ist nach § 33 FinStrG zu beurteilen.

Liegt eine finanzstrafrechtliche Verurteilung nicht vor, hat die Abgabenbehörde über die Hinterziehung als Vorfrage zu entscheiden (vgl. VwGH 22.2.2012, 2009/16/0032, mwN).

Eine Abgabenhinterziehung erfordert nach § 33 Abs. 1 FinStrG vorsätzliches Handeln und liegt daher nicht schon bei einer (objektiven) Abgabenverkürzung vor, sondern kann erst dann als erwiesen gelten, wenn - in nachprüfbarer Weise - auch der Vorsatz feststeht. Vorsätzliches Handeln wiederum beruht nach ständiger 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 (vgl. VwGH 26.2.2015, 2011/15/0121, mwN).

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 hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt; die Abgabenbehörde muss, wenn eine Partei eine für sie nachteilige Tatsache bestreitet, den Bestand der Tatsache nicht "im naturwissenschaftlichen-mathematisch exakten Sinn" nachweisen (vgl. VwGH 9.9.2004, 99/15/0250).

Die steuerliche Vertretung irrt daher, wenn sie vermeint, dass bei der gegenständlichen Beurteilung des Vorliegens eines bedingten Vorsatzes in freier Beweiswürdigung der „wesentlich höhere Wertungsmaßstab“ des FinStrG anzuwenden ist. Die steuerliche Vertretung dürfte in diesem Zusammenhang übersehen, dass es im Abgabenverfahren und im Finanzstrafrecht unterschiedliche Ansprüche an die Beweisführung gibt. Für das Bundesfinanzgericht handelt es sich dabei auch nicht um das Vorliegen einer Rechtsfrage.

Für das Vorliegen des Tatbestandes der Abgabenhinterziehung ist daher entscheidend, ob neben einer (objektiven) Abgabenverkürzung ausreichend festgestellte Sachverhaltselemente den Schluss darauf zulassen, dass das Entstehen der Abgabepflicht tatsächlich erkannt oder zumindest ernstlich für möglich gehalten worden war und damit eine auf eine Abgabenverkürzung gerichtete subjektive Einstellung bejaht werden kann. Auch bedingter Vorsatz setzt eine solche (die Abgabenverkürzung in Kauf nehmende) zielgerichtete subjektive Einstellung voraus (vgl. VwGH 18.9.1991, 91/13/0064).

Die Beurteilung, ob Abgaben hinterzogen sind, setzt eindeutige, ausdrückliche und nachprüfbare bescheidmäßige Feststellungen über die Abgabenhinterziehung voraus, und zwar auch dann, wenn im Verwaltungsverfahren noch keine Verjährungseinrede erhoben wurde. Auch soweit das Finanzamt in seinen Bescheiden die objektive und subjektive Tatseite als gegeben gesehen hat, kann das Bundesfinanzgericht eine Rechtswidrigkeit nicht erkennen.

Zum objektiven Tatbestand der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 und 2 FinStrG gehört neben der Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht [Nach § 119 BAO sind die für den Bestand und den Umfang einer Abgabepflicht bedeutsamen Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der

Abgabenvorschriften vollständig und wahrheitsgemäß, insbesondere im Rahmen der einzureichenden Abgabenerklärungen, offenzulegen.] auch ein Erfolg, nämlich das Bewirken (Verursachen) einer Abgabenverkürzung. Die (vorsätzliche) Verletzung einer Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht wird unter dem Aspekt des § 33 Abs. 1 FinStrG erst (bzw. nur) dann relevant, wenn sie als Tathandlung einer Hinterziehung zu werten ist (vgl. dazu Kotschnigg in Tannert/Kotschnigg, FinStrG § 33, Rzen 131, 181).

Gegenständlich hat die Bf. die objektive Tatseite des § 33 Abs. 1 iVm Abs. 3 lit. a FinStrG dadurch erfüllt, dass sie unter Verletzung der ihr obliegenden abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht nach § 119 BAO Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft für die Jahre 2005 bis 2008 nicht erklärt hat, sodass eine Verkürzung von Umsatz- und Einkommensteuer für diese Jahre bewirkt wurde. Der Abgabenbehörde ist die Entstehung des konkreten Abgabenanspruches erst mit der Selbstanzeige vom 01.12.2014 bekannt geworden.

Zur subjektiven Tatseite ist Folgendes festzuhalten:

Die Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG erfordert Vorsatz, wobei bedingter Vorsatz genügt. Nach § 8 Abs. 1 FinStrG handelt vorsätzlich, wer einen Sachverhalt verwirklichen will, der einem gesetzlichen Tatbestand entspricht; dazu genügt es, dass der Täter diese Verwirklichung ernstlich für möglich hält und sich mit ihr abfindet (bedingter Vorsatz).

Vorsätzlich handelt, wer ein Tatbild mit Wissen und Wollen verwirklicht (vgl. VwGH 16.12.1998, 96/13/0033). Eine vorsätzliche Steuerhinterziehung kann nur angenommen werden, wenn der Vorsatz alle Tatumstände erfasst; dies gilt auch für den bedingten Vorsatz. Der Täter muss wissen und wollen, dass er eine abgabenrechtliche Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht verletzt und dass diese Pflichtverletzung zur Abgabenverkürzung führt. Bei Verletzungsdelikten hat sich das Bedenken und Beschließen auf den tatbildmäßigen Erfolg zu beziehen. Hingegen reicht das Wissen des Abgabepflichtigen um seine abgabenrechtlichen Verpflichtungen einerseits und deren Unterlassung andererseits allein noch nicht hin, unter allen Umständen auf eine mit Vorsatz begangene Tathandlung zu schließen (vgl. VwGH 28.6.1995, 94/16/0282). Es reicht nicht aus, den deliktischen Vorsatz allein auf die Tatsache der Abgabenverkürzung zu stützen (vgl. OGH 12.12.1995, 14 Os 164/94). Aus dem Gesamtbild muss ein eindeutiger Beweis für das Vorliegen des Vorsatzes im Hinblick auf alle Merkmale des Tatbestandes sowie auf alle einzelnen, dem Abgabepflichtigen zur Last gelegten Tathandlungen hervorgehen.

Bedingter Vorsatz ist gegeben, wenn der Täter die Verwirklichung des Unrechtes des Sachverhaltes zwar nicht anstrebt, nicht einmal mit Bestimmtheit mit dem Eintritt des verpönten Erfolges rechnet, dies jedoch für möglich hält, somit als nahe liegend ansieht und einen solchen Erfolg hinzunehmen gewillt ist bzw. sich damit abfindet. Davon spricht man, wenn der Täter intellektuell erkannt hat, dass sein Verhalten zu einer Steuerverkürzung führen kann und er diesen Erfolg billigend in Kauf nimmt (vgl.

Kotschnigg in Tannert/Kotschnigg, FinStrG § 33, Rz 216, und die dort zitierte OGH- bzw. VwGH-Rechtsprechung).

Auch bedingter Vorsatz setzt grundsätzlich eine (die Abgabenverkürzung in Kauf nehmende) zielgerichtete subjektive Einstellung des Täters voraus, auf deren Vorhandensein oder Nichtvorhandensein nur aus seinem nach außen in Erscheinung tretenden Verhalten unter (freier) Würdigung aller sonstigen Sachverhaltselemente geschlossen werden kann.

Von der Judikatur werden an die Wissenskomponente keine allzu strengen Maßstäbe angelegt. Demnach genügt es für den Hinterziehungsvorsatz des § 33 FinStrG, wenn der Abgabepflichtige eine grundsätzliche Steuerpflicht seiner zusätzlichen Einkünfte ernstlich für möglich hält. 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 Steuerpflicht kann bei intellektuell durchschnittlich begabten Personen vorausgesetzt werden (vgl. Kotschnigg in Tannert/Kotschnigg, FinStrG § 33, Rz 219, und die dort zitierte VwGH-Rechtsprechung).

Der Tatvorsatz muss bereits vor bzw. bei Ausführung der Tat vorliegen, sodass nachträglich eingetretene Umstände nicht von Bedeutung sind (vgl. VwGH 20.4.2006, 2004/15/0113; Kotschnigg in Tannert/Kotschnigg, FinStrG § 33, Rz 224).

Die Bf. hat nach der Pachtübernahme den Fischteich in derselben Form wie ihr Vater bewirtschaftet und auf die Auskunft des Vaters vertraut, dass die Umsätze bzw. Einnahmen aus dem Fischereikartenverkauf abpauschaliert sind, dh. in den pauschalierten Einkünften aus der Land- und Forstwirtschaft enthalten sind. Daraus ergibt sich, dass sich die Bf. auch Gedanken über das steuerliche Schicksal der Einnahmen aus dem Angelkartenverkauf gemacht hat.

Die Schriftsätze der steuerlichen Vertretung vermögen den Eindruck erwecken, dass die Einnahmen aus dem Verkauf von Fischereikarten nach damaligem Rechtsverständnis (mit anderen Worten zum Zeitpunkt der Pachtübernahme) bis zur Aufnahme in die Einkommensteuerrichtlinien mit 16.06.2008 als Entgelt für die Lieferung von Fischen als landwirtschaftliche Urproduktion einzustufen und somit aus umsatzsteuerlicher und einkommensteuerlicher Sicht von der Pauschalierung erfasst gewesen sein könnten.

Dieser Auffassung wird vom Bundesfinanzgericht ausdrücklich entgegengetreten:

Die im Rahmen der Selbstanzeige bekanntgegebenen Erträge sind kein typischer Fall von Einnahmen, wie sie durch die Pauschalierung für Land- und Forstwirtschaft abgedeckt werden. Die Sparte Fischerei fällt zwar unter die tierische land- und forstwirtschaftliche Urproduktion, gemeint ist aber hier nur der Verkauf von Fischen, nicht jedoch der Erlös aus der Veräußerung von diversen Berechtigungskarten zum Angeln in großem Umfang. Der wirtschaftliche Gehalt der Ausgabe der Fischereikarten ist im gegenständlichen Fall zweifelsfrei darin zu erblicken, dass dem Angler das Recht eingeräumt wird, den Angelsport auszuüben. Der gegenständliche Verkauf [2005: 1.370 Jahres- Tages- sowie Stundenkarten mit steigender Tendenz in den Folgejahren] von Fischereikarten (=

Einräumung des Rechtes zur Ausübung des Angelsportes gegen Entgelt) war nach den jeweiligen Pauschalierungsverordnungen schon immer gesondert zu erfassen. Nach § 1 Abs. 4 LuF-PauschVO in der jeweils geltenden Fassung werden nur die regelmäßig in den Betrieben anfallenden Geschäfte und Vorgänge pauschal berücksichtigt. Die von der Bf. ausgegebenen Berechtigungen zum Angeln beinhalten stets die Beschränkung, dass nur eine bestimmte Menge Fische im Preis für die Karte inbegriffen ist. Damit ist aber selbst für Personen ohne wesentliche steuerliche Kenntnisse klar ersichtlich, dass der Kauf bzw. Verkauf der Fische (als landwirtschaftliches Urprodukt) gegenüber der sonstigen Leistung - der Einräumung des Rechtes zum Angeln - in den Hintergrund tritt, und damit keinesfalls ein im Sinne einer landwirtschaftlichen Betätigung "gewöhnlicher", regelmäßiger Vorgang vorliegt.

Die Aufnahme in die EStR 2000 (Rz 4185b) wonach der Verkauf von Fischereikarten, wenn das Entgelt nicht nach der Menge bzw. der Anzahl der gefangenen Fische abgerechnet wird, nicht von der Pauschalierung erfasste Einnahmen sind, war keine Änderung der Rechtsansicht, sondern diente nur der klarstellenden Aussage.

Hinsichtlich der Umsatzsteuer unterlagen die für den Verkauf der Angelkarten vereinbarten Entgelte schon immer – als Entgelte für eine von der Bf. erbrachte sonstige Leistung – zur Gänze dem Normalsteuersatz.

Zum Einwand der Bf., wonach es in der Literatur unterschiedliche Ansichten hinsichtlich der Steuerpflicht bei Fischereipacht gebe, weist das Bundesfinanzgericht darauf hin, dass die Frage, welche Tatbestände überhaupt unter die landwirtschaftliche Pauschalierung fallen, schon mehrfach Gegenstand der Judikatur waren. Grundtenor dieser Urteile war, dass (auch) Pauschalregelungen hinsichtlich Art. 25 der 6. MwSt-RL restriktiv auszulegen sind und daher nur solche Tätigkeiten unter diese Bestimmungen fallen können, die vom Wortlaut auch erfasst sind. Die Verpachtung eines Rechtes (gegenständlich: Ausgabe von Angelberechtigungen) ist jedenfalls nicht von den angeführten Bestimmungen erfasst.

Zusammenfassend lässt sich aus der Argumentation der steuerlichen Vertretung nicht ableiten, dass der Bf. die steuerliche Behandlung aus dem Verkauf der Angelkarten in den streitgegenständlichen Jahren nicht bekannt sein konnte.

Wenn die Bf. anführt, dass der Steuerberater ihren Vater nicht auf eine mögliche Steuerpflicht hingewiesen habe und er in weiterer Folge diese Einkünfte bzw. Zahllasten nicht in seine Steuererklärungen aufgenommen habe und sie daher auf die Aussage ihres Vaters vertraut habe, dass die Einkünfte aus dem Fischteich von der Pauschalierung erfasst seien, bringt sie den Grundsatz von Treu und Glauben ins Treffen.

Der VwGH hat zum Grundsatz von Treu und Glauben wiederholt zum Ausdruck gebracht, dass dieser die Behörde nicht hindert, von einer als unrichtig erkannten Rechtsauffassung später abzugehen; dieser Grundsatz schützt nicht allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit. Nur wenn der Abgabepflichtige von der Finanzbehörde ausdrücklich zu einer bestimmten Vorgangsweise aufgefordert



werde und sich nachträglich die Unrichtigkeit dieser Vorgangsweise herausstelle, dürfe er vertrauen (vgl. VwGH 2.2.2010, 2007/15/0253). Die Abgabenbehörden sind verpflichtet, ungeachtet erteilter Auskünfte oder rechtskräftiger Bescheide in dem von ihnen zu beurteilenden Zeitraum dem Recht im objektiven Sinn zum Durchbruch zu verhelfen. Ein Vertrauen des Steuerpflichtigen auf rechtswidrigen Vollzug wird vom Gesetz insofern nicht geschützt (vgl. VwGH 18.12.1996, 94/15/0151).

Auch, wenn es von der steuerlichen Vertretung anders gesehen wird, hat der VwGH erkannt, dass die Kenntnis über das grundsätzliche Bestehen der Steuerpflicht hinsichtlich inländischer Einkünfte auch einem steuerrechtlichen Laien bewusst sein muss, bzw. kann dieses Wissen bei einer intellektuell durchschnittlich begabten Person jedenfalls vorausgesetzt werden (vgl. VwGH 25.03.1999, 97/15/0056).

Im Beschwerdefall kann im Hinblick auf das abgeschlossene Hochschulstudium sowie der unternehmerischen Tätigkeit der Bf. nichts anderes gelten. Wer als Unternehmer tätig wird, hat die damit verbundenen abgabenrechtlichen Verpflichtungen (vgl. insbesondere die §§ 119 bis 142 BAO) zu beachten. Will die Abgabepflichtige diese Aufgaben nicht selbst wahrnehmen, oder ist sie dazu, etwa auf Grund fehlender Sachkenntnisse oder beruflicher Beanspruchung, nicht im Stande, kann sie die Besorgung der steuerlichen Angelegenheiten auch anderen Personen anvertrauen. Dies befreit sie jedoch nicht von jedweder Sorgfaltspflicht.

Dass die steuerliche Behandlung der Einnahmen aus dem Verkauf der Angelkarten nie ein wirkliches Thema gewesen ist, kann im Hinblick auf die Höhe der erzielten Erträge nur als abseits der Lebenserfahrung stehend angesehen werden. Die von der Bf. vorgebrachte Erkundigung bei ihren Vater reicht nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes keinesfalls aus, um der sie nach den genannten Bestimmungen der BAO treffenden Verpflichtungen zu genügen. Bei eigener Unkenntnis der steuerrechtlichen Verpflichtungen reicht es keinesfalls aus, sich mit der unrichtigen Auskunft des Verpächters zu begnügen bzw. darauf zu vertrauen. Vielmehr ist es bei Aufnahme einer unternehmerischen Tätigkeit bzw. mit Beginn eines Pachtverhältnisses Aufgabe des Unternehmers, sich mit den einschlägigen Vorschriften vertraut zu machen und im Zweifel bei der Behörde anzufragen oder sich bei einem befugten Parteienvertreter kundig zu machen.

Auch war zu berücksichtigen, dass in den wiederholt eingereichten Abgabenerklärungen die Bf. mit ihrer Unterschrift auf den Abgabenerklärungen auch ausdrücklich versichert hat, "dass sie die Angaben nach bestem Wissen und Gewissen richtig und vollständig gemacht habe". Die Bf. musste damit jedenfalls davon ausgehen, dass die in den Abgabenerklärungen geforderten Angaben keinen Selbstzweck darstellen, sondern dass sie für die Festsetzung der Umsatz- und Einkommensteuer von Bedeutung sind.

Vor diesem Hintergrund ist es jedenfalls nicht überzeugend und klingt vielmehr nach einer Schutzbehauptung, dass der Bf. viele Jahre hindurch die Steuerpflicht ihrer nicht unerheblichen Umsätze bzw. Gewinne aus dem Verkauf von Fischereikarten verborgen geblieben war. Aber selbst, wenn die bewusst herbeigeführte Abgabenhinterziehung

verneint werden wollte, wäre zumindest davon auszugehen, dass die Bf. die grundsätzliche Steuerpflicht der in Rede stehenden landwirtschaftlichen Einkünfte vor sowie bei der (wiederholten) Ausführung der Tat jedenfalls für möglich gehalten und billigend in Kauf genommen hat und sie sich damit mit einer möglichen zu geringen Steuerfestsetzung durch die Nichtangabe der strittigen Umsatz- und Einkommensbestandteile letztlich abgefunden hat.

Es wäre an der Bf. gelegen gewesen, in Erfüllung ihrer abgabenrechtlichen Pflichten den Sachverhalt dem Finanzamt gegenüber zur Gänze offen zu legen. Widrigenfalls trägt die Abgabepflichtige eben auch das Risiko eines Rechtsirrtums. Entschuldigbar wäre ein Rechtsirrtum, wenn der Täter ohne jedes Verschulden, in einer Handlungsweise weder ein Finanzvergehen noch ein darin liegendes Unrecht erkennen konnte. Von einem entschuldbaren Rechtsirrtum ist gegenständlich auch deshalb nicht auszugehen, weil die Bf. im Rahmen ihrer Abgabepflicht entsprechende Erkundigungen hinsichtlich der Erfassung der Einnahmen aus dem Fischereikartenverkauf bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft in die Abgabenerklärungen einholen hätte müssen. Die Ausführungen der Bf. über das Nichtwissen der Ausnahmen der land- und forstwirtschaftlichen Pauschalierungsbestimmungen waren nicht geeignet, eine entschuldbare Fehlleistung glaubhaft zu machen. Die ausführliche Kenntnis von Abgabenvorschriften ist grundsätzlich keine Voraussetzung dafür, die Verletzung abgabenrechtlicher Vorschriften bzw. die Verkürzung von Abgaben für möglich zu halten. Vielmehr war der Eintritt des tatbildmäßigen Erfolges für die Bf. zumindest als entfernt möglich vorhersehbar. Wenn auch die Verletzung der Abgabepflicht nicht mutwillig angestrebt wurde, war die Bf. dennoch gewillt, diesen Erfolg hinzunehmen.

Unter Würdigung aller Sachverhaltselemente gelangte das Bundesfinanzgericht zum Ergebnis, dass die Bf. die Abgabenverkürzung, wenn auch nicht absichtlich und wissentlich, so doch zumindest billigend in Kauf genommen hat, womit der Tatbestand der hinterzogenen Abgaben im Sinne des § 207 Abs. 2 BAO erfüllt war, sodass die Erlassung der gegenständlichen Wiederaufnahmebescheide, wie auch die in den wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2005 bis 2008 innerhalb der gesetzlichen zehnjährigen Verjährungsfrist erfolgte.

## **VI) Zur Unzulässigkeit der Revision:**

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist gemäß Art 133 Abs. 4 B-VG 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 vorliegenden Fall handelt es sich nicht um das Vorliegen einer Rechtsfrage. Der Verwaltungsgerichtshof ist als Rechtsinstanz tätig, zur Überprüfung der Beweiswürdigung ist er im Allgemeinen nicht berufen. Die ordentliche Revision ist daher nicht zulässig.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 24. Mai 2017