



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Beschwerde des Bf., vertreten durch Alexandra Kindshofer, gegen den Bescheid (Berufungsvorentscheidung) des Hauptzollamtes Innsbruck vom 5. August 2002, GZ. 800/11969/2001, betreffend Zollschuld, gemäß § 85 c Zollrechts-Durchführungsgesetz (ZollR-DG) entschieden:

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird wie folgt abgeändert:

Die aus dem Bescheid des Zollamtes Pfunds vom 27. Juli 2001, WE-Nr. 871/000/901358/01/00/2001 in die Berufungsvorentscheidung vom 5. August 2002 übernommenen Eingangsabgabenbeträge werden mit **36,84 %** des bisherigen Wertes **neu festgesetzt**, nämlich (die Euro – Werte sind gemäß § 204 Abs.1 BAO auf Ganze gerundet)

Zoll	147,- € (entspricht 2.017,73 ATS statt bisher 5.477,- ATS)
Einfuhrumsatzsteuer	28,- € (entspricht 391,24 ATS statt bisher 1.062,- ATS)
Gesamtbetrag	175,- € (entspricht 2.408,97 ATS statt bisher 6.539,- ATS)

Rechtsbehelfsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 85c Abs. 8 Zollrechts-Durchführungsgesetz (ZollR-DG) iVm § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Ver-

fassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 85c Abs. 7 ZollR-DG steht der Berufungsbehörde der ersten Stufe das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid des Zollamtes Pfunds vom 27. Juli 2001, Zl. 871/000/901358/01/00/2001 (Mitteilung des Abgabebetrages nach Art. 221 ZK) wurde dem Bf. gemäß Art. 201 Zollkodex (ZK) eine Eingangsabgabenschuld in Höhe von 6.539,- ATS = 475,21 € (5.477,- ATS an Zoll und 1.062,- ATS an Einfuhrumsatzsteuer) für die Einfuhr von 950 kg Zucker aus der Schweiz (Samnauntal) ins Zollgebiet der Europäischen Union vorgeschrieben.

Der Bf. erhob mit Schreiben vom 30.7. 2001, beim Zollamt Pfunds eingegangen am 21.8. 2001, gemäß Art. 243 ZK fristgerecht den Rechtsbehelf der Berufung und führte darin aus, dass von ihm und 3 Imkerkollegen, alle seien Hobby – Imker, je 300 kg Zucker für die Winterfütterung ihrer jeweiligen Bienenvölker im Samnaun eingekauft worden seien. Der Bf. zitierte die Bestimmung des Art. 45 Zollbefreiungsverordnung (ZBefrVO) und legte sie dahin gehend aus, dass bei einer Zuckermenge von 300 kg bei den damaligen ungefähren Zuckerpreisen die Reisefreigrenze von 2.400,- ATS nicht überschritten sei und daher für jeden einzelnen von ihnen Zollfreiheit gegeben sei. Der Einfuhr von 1.200 kg Zucker sei ein kommerzieller Charakter unterstellt und die auf seine Person vorgenommene Verzollung zu Unrecht vorgenommen worden. Die Beamten hatten offenbar die Verfügung der Finanzlandesdirektion (FLD) für Tirol mit der GZ. N. umgesetzt, die aber nach Meinung des Bf. nicht alle im Alltag auftretenden Spezialfälle erfassen könne. In seinem Fall lag eben die Besonderheit vor, dass sich 4 Imker zu einer Fahrgemeinschaft zusammengeschlossen hatten, statt für 300 kg Zucker zur Winterfütterung ihrer Bienenvölker jeweils eine Einzelfahrt zu unternehmen, was aus Gründen des Umweltschutzes zeitgemäß und durchaus üblich sei, wenn sich dabei auch eine außergewöhnlich hohe transportierte Zuckermenge von 1.200 kg ergab. Dennoch wäre auf die Reisenden jeweils die Bestimmung des Art. 45 ZBefrVO anzuwenden gewesen und es seien

die Abgaben in Höhe von 6.539,- ATS in Unkenntnis des speziellen Sachverhalts zu Unrecht erhoben worden.

In einem ergänzenden Schreiben vom 15.4. 2002 der nunmehrigen Rechtsvertreterin des Bf. wurde ausgeführt, dass der Bf. nicht Zollschuldner für eine Zuckermenge im Ausmaß von 950 kg oder auch einer kleineren Menge geworden sei, da sich 4 Hobby-Imker, deren Völkerzahlen (mit Schreiben vom 22.9. 2001) der Zollverwaltung bereits mitgeteilt worden seien, aus Gründen des Umweltschutzes zu einer Fahrgemeinschaft zusammengeschlossen hatten. Jeder der Reisenden hätte für sich eine Zuckermenge im Wert von unterhalb der Reisefreigrenze von 175,- € eingeführt, da sich bei Teilung des Betrages in Höhe von 475,21 € nur ein Betrag von 118,80 € pro Insasse ergäbe. Nur aus Praktikabilitätsgründen habe der Bf. den vollständigen Abgabebetrag in Höhe von 475,21 € vor Ort beglichen und sich erst zu Hause von den anderen 3 Insassen den auf sie entfallenden Betrag zurückzahlen lassen, obwohl alle 4 Insassen für sich persönlich – unter Vorbehalt einer Nachprüfung - zahlen wollten. In sachenrechtlicher Hinsicht wurde ausgeführt, dass der Bf. an den nicht ihm gehörenden Zuckermengen weder Mitbesitz noch Fremdbesitz hatte, weil ihm die übrigen 3 Mitreisenden für ihre Portionen keine Sachherrschaft eingeräumt hatten bzw. der Bf. auch zu keinem Zeitpunkt eine Einwirkungsmöglichkeit auf die nicht ihm gehörenden Mengen haben sollte. Vielmehr war jeder der fünf Insassen alleiniger Inhaber der ihm gehörenden Zuckermenge. Zitiert wurde in diesem Zusammenhang aus dem BFH – Urteil vom 6.10. 1998, AZ. VII R 20/98, HFR 1999, wonach ein im Fahrzeug anwesender PKW – Halter zwar einen allgemeinen Besitzwillen an allen Gegenständen habe, die sich in seinem PKW befinden, dass aber davon ausgenommen solche Gegenstände sind, die Mitreisende ersichtlich als ihr Gepäck in dem PKW mitbringen und in ihrem ausschließlichen Besitz halten wollen. An den Halter des PKW wird in diesem Fall kein Besitz – auch kein Mitbesitz oder Fremdbesitz – übertragen, weil ihm keine Sachherrschaft über die Gegenstände eingeräumt werden soll.

In dem Schreiben wurde auch darauf hingewiesen, dass der Erlass der FLD für Tirol GZ. N. in Auslegung von Art. 45 ZBefrVO den einmaligen abgabenfreien Import von 300 kg Zucker pro Hobby – Imker aus dem Samnaun als zulässig ansieht, eine Mengengrenze, die jeder Mitreisende unterschritten habe, da auf ihn rechnerisch nur 237,5 kg entfielen. Hingewiesen wurde auch auf einen Erlass des Bundesministeriums für Finanzen vom 10.2. 1997, wonach die Begünstigung des abgabefreien Reiseguts auch – wie in diesem Fall - für auf Anhängern mitgeführte Waren zu gewähren ist.

Aus diesen Gründen wäre der Bescheid vom 27.7. 2001 rechtswidrig gewesen und die erhobenen Abgaben zu erstatten.

Mit der im Spruch angeführten Berufungsvorentscheidung wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Die Abweisung wurde im Wesentlichen damit begründet, dass aufgrund der Ergebnisse des Amtshilfeersuchens an die deutsche Zollverwaltung beim Bf., F.H. und E.S. von kommerzieller Imkerei auszugehen sei und daher die Besorgnis des Imports zu geschäftlichen Zwecken bei den gegenständlichen 950 kg Zucker gegeben sei. Die Verzollung dieser Zuckermenge sei daher zu Recht erfolgt, während man dem vierten Autoinsassen, J.O., der nur 15 Bienenvölker hält, die auf ihn entfallende Zuckermenge von 300 kg abgabenfrei belassen hatte.

Gegen die am 8. August 2002 zugestellte Berufungsvorentscheidung wurde mit Schreiben vom 5.9. 2002 (Postaufgabe 5.9. 2002) fristgerecht der Rechtsbehelf der Beschwerde gem. § 85 c ZollR-DG an die Behörde 2. Instanz erhoben. Darin wurde unter Wiederholung der bisherigen Argumentation neuerlich betont, dass auf den Bf. von den Eingangsabgaben in Höhe von 475,21 € nur 158,40 € entfielen, dem Bf. von der Zuckermenge nur 300 kg gehört hätten, die er für seine ohne Gewinnerzielungsabsicht betriebene Imkerei zur Winterfütterung der Bienen verwenden wollte und eine Teilmenge sei auch für den persönlichen Ge- und Verbrauch gedacht gewesen. Ebenso sei es bei den übrigen PKW-Insassen gewesen. Gerügt wurde, dass für die von der Behörde angenommene geschäftliche Einfuhr keine Beweise, sondern lediglich die Besorgnis zugrundegelegt sei, außerdem gehe man bei der Beurteilung der angeblichen Kommerzialität einmal von der Anzahl der Bienenvölker, dann wieder von angeblich verkauften Zuckermengen (wohl richtig: Honigmengen) aus. Man habe sich einen Tag vor Antritt des Kurzurlaubs nochmals beim österreichischen Zoll erkundigt, ob es bei der bisherigen Regelung geblieben sei, dass 300 kg Zucker von einem Hobbyimker ohne Probleme eingeführt werden können. Zusätzlich wurde ausgeführt, dass in der BRD eine Steuerpflicht erst ab 166 Bienenvölkern eintritt.

Mit ergänzendem Schreiben vom 16.1. 2003 wurde neuerlich vorgebracht, dass es sich um eine nicht kommerzielle Einfuhr gehandelt habe und zur Unterstützung auf einen in die Zolldokumentation unter Sachbereich ZK-1840, Pkt.1.3.2. zum Thema "Einführen ohne kommerziellen Charakter" (Art. 45 Abs.1 u. Abs. 2b ZBefrVO) eingearbeiteten Erlass des Bundesministeriums für Finanzen vom 10.9. 2001 hingewiesen, demzufolge eine Besorgnis zur kommerziellen Einfuhr erst dann bestünde, wenn ein Reisender 300 kg Zucker mit einem Warenwert von mehr als 175,- € einführt. Aus diesem Erlass wird dann folgende Passage zitiert: " Weist

dieser (der Reisende, Anm.) aber nach bzw. macht im Falle der Unzumutbarkeit des Nachweises (§ 5 ZollR-DG) glaubhaft, dass der Zucker im gegebenen Umfang tatsächlich nur für den Eigenbedarf bestimmt ist, ist die Eingangsabgabenbefreiung zu gewähren. Der Umstand, dass bestimmte Waren im Drittland zu derart niedrigen Preisen erhältlich sind, sodass unter Ausnützung der Reisefreigrenze erfolgende Einfuhren zu einer Marktbeeinträchtigung führen könnten, ist bei der Beurteilung, ob Anlass zur Besorgnis einer kommerziellen Einfuhr besteht, außer Acht zu lassen. Diese Besorgnis kann nur vom jeweiligen Zollorgan unter Berücksichtigung der besonderen Umstände der konkreten Einfuhr aus der Sicht des Einführers (Reisenden) beurteilt werden (subjektive Merkmale ausschlaggebend). Im Rahmen der Reiseverkehrsprivilegierung wurde nämlich durchaus ins Auge gefasst, dass Reisende bei der Eingangsabgabenbefreiung nach Titel XI mitunter enorme finanzielle Vorteile lukrieren können. Zur Abwendung nachteiliger Folgen für Wirtschaftstreibende in Grenzregionen dient das Regime des Grenzverkehrs.“ Eben diese dargelegten und glaubhaft nachgewiesenen subjektiven Merkmale des Einführers seien es, aufgrund deren von einer kommerziellen Einfuhr nicht gesprochen werden könne.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Dem vorliegenden Abgabenverfahren liegt folgender Sachverhalt zugrunde:

Am 27.7. 2001 stellten sich der Bf., F.H., E.S. und J.O. von der Schweiz kommend mit einer auf einem Kleinhänger gezogenen und im Samnauntal eingekauften Ladung Zucker zur Eingangsabfertigung. Die Zuckermenge wurde ordnungsgemäß gestellt und zum Zollverfahren angemeldet. Nach Weglassung der Reisefreimenge für eine Person wurden die übrigen 950 kg Zucker im Wert von 570 Schweizer Franken = 5.143 ATS dem Anmelder Bf. verzollt und die Eingangsabgaben durch ihn entrichtet.

Bei dem Abfertigungsvorgang wurde auch über die Tätigkeit als Imker gesprochen, es liegen aber über das Gespräch keine schriftlichen Aufzeichnungen vor und es kann mit einem Aktenvermerk vom 20.9. 2001 des damals tätigen Abfertigungsbeamten nur unvollkommen nachvollzogen werden. Zumindest geht daraus hervor, dass einem der Reisenden, der sich als Imker mit nicht mehr als 15 Bienenvölkern deklarierte, die Reisefreimenge belassen wurde, andererseits sich aber nicht alle Begleitpersonen als eigenständige Imker mit maximal 15 Bienenvölkern deklarierten.

Aufgrund der Ausführungen des Bf. im Berufungsschreiben vom 30.7. 2001 erging an ihn gemäß § 143 Abs.1 BAO die Aufforderung durch das Hauptzollamt (HZA) Innsbruck als Rechtsbehelfsbehörde 1. Stufe, die Namen und Anschriften der drei damaligen Mitreisenden sowie die Anzahl der Bienenvölker seiner Mitreisenden und von ihm selbst bekannt zu geben. Mit Schreiben vom 22.9. 2001 gab der Bf. die Namen und Adressen der 3 Mitreisenden bekannt. Die Anzahl der Bienenvölker wurde bei E.S. mit 30, bei J.O. mit 15 und bei F.H. mit 24 beziffert. Im Schreiben führte der Bf. auch an, dass er an der Grenze die Aufklärung der Verhältnisse durch Gespräch mit den anderen Imkern angeboten habe, es sei aber dennoch eine Aufklärung nicht erfolgt und nur für ihn eine Abgabenfestsetzung erfolgt.

Aufgrund des strittigen Sachverhalts erging am 1.2 2002 zur Abklärung der Frage, ob oder inwieweit eine kommerzielle Einfuhr vorlag, ein Amtshilfeersuchen des HZA Innsbruck an die deutsche Zollverwaltung gem. VO (EG) Nr. 515/97 des Rates vom 13.3. 1997 über die gegenseitige Amtshilfe der Mitgliedstaaten.

Ab 12.4. 2002 wurde der Bf. rechtsfreundlich vertreten (Vollmachtsurkunde vom 11.4. 2002) und die Berufung mit o.a. Schreiben vom 15.4. 2002 ergänzt, weiters erfolgte die Verständigung der Tiroler Rechtsanwaltskammer von der Ausübung der anwaltlichen Tätigkeit der Rechtsvertreterin in Österreich und die Benennung eines inländischen Zustellungsbevollmächtigten in Österreich gemäß den Bestimmungen der §§ 4 bzw. 6 des Bundesgesetzes über den freien Dienstleistungsverkehr und die Niederlassung von europäischen Rechtsanwälten in Österreich.

Am 16.7. 2002 erging das Antwortschreiben des HZA Landshut auf das Amtshilfeersuchen.

In der Befragung hatte sich der Bf. dahin geäußert, dass beim gegenständlichen Abfertigungsvorgang 300 kg Zucker eingangsabgabenfrei belassen worden waren. Die Anzahl seiner Bienenvölker betrug im Jahr 2000 50 Stück, im Jahr 2001 waren es 150 Völker. Sie standen in seinem alleinigen Eigentum, die Honigproduktion betrug ca. 450 kg im Jahr 2000 und ca. 950 kg i.J. 2001. Er habe den Honig zur Hälfte verkauft. Da er sich mit Pollenproduktion beschäftige, belasse er relativ viel Honig in den Waben. Seinem Haushalt gehören 2 Personen an. Der Bf. bezeichnet sich selbst als Hobbyimker. Er ist ausweislich seiner Visitenkarte Organisationsberater des B. Eine Beitragspflicht zum SV. bestand für das Kalenderjahr 2000 auf der Basis von 40 Stück Bienenvölkern (Beitragsbescheid für die Umlage 2000 vom 3.7. 2001). Die Einkünfte aus der Imkerei meldete der Bf. in seiner Einkommensteuererklärung für 2000 an, wobei 54 Bienenvölker als Ausgangswert des Ertrages angemeldet waren. Der Ertrag wurde gem. § 13 a dEstG pauschaliert.

Die Befragung von F.H. ergab, dass er als Istbestand per 25.4. 2002 maximal 30 Bienenvölker habe, deren alleiniger Eigentümer er sei. Er habe in den Jahren 2000 und 2001 durchschnittlich jeweils 200 kg Honig produziert und 50 kg verkauft. Er lebt in seinem Haushalt allein. F.H. bezeichnet sich selbst als Hobby-Imker, andere Tatsachen waren dem Prüfer nicht bekannt. Eine Beitragspflicht zur Berufsgenossenschaft besteht für ihn nicht, weil er unter der Beitragsgrenze (ab 30 Völker) liegt.

Die Befragung von E.S. ergab, dass er 2002 20 Bienenvölker bewirtschaftete, deren alleiniger Eigentümer er ist. Vorgelegt wurde eine Bescheinigung des V. zur Vorlage beim Finanzamt. Er hatte 2000 und 2001 jeweils 300 kg Honig produziert und davon 150 kg verkauft. Diesbezügliche Nachweise konnten nicht vorgelegt werden. In seinem Haushalt leben seine Ehefrau und 2 Kinder.

Die Befragung von J.O. ergab, dass er am 25.4. 2002 einen Bestand von 15 Bienenvölkern hat, deren alleiniger Eigentümer er ist. Er hatte 2000 und 2001 jeweils durchschnittlich 200 kg Honig produziert und meist an Freunde, Bekannte und Arbeitskollegen verschenkt. Aufzeichnungen über die Honigproduktion führt er nicht. In seinem Haushalt leben 5 Personen. J.O. bezeichnet sich selbst als Hobby-Imker, andere Tatsachen waren dem Prüfer nicht bekannt. Eine Beitragspflicht zur Berufsgenossenschaft besteht für ihn nicht, weil er unter der Beitragsgrenze liegt.

Von der Durchführung von Lokalausweisen wurde Abstand genommen, da eine Bestandsaufnahme zum Prüfungszeitpunkt 25.4. 2002 keine Rückschlüsse auf den Völkerbestand am 27.7. 2001 zulässt. Die jährliche Völkerzahl kann stark schwanken, des weiteren liegt Magazinimkerei mit wechselnden Standorten der Bienenvölker vor, ohne dass diesbezügliche Aufzeichnungspflichten bestehen.

Weiters enthielt das Antwortschreiben Hinweise auf die BewRL, Abschnitt 7.23, derzufolge in Imkereien der Ertrag den Aufwand ab einer Zahl von **30 Bienenvölkern** übersteigt und auf die Aufzeichnungspflichten gem. § 13 a dEstG iVm Abschnitt 7.20 BewRL.

In abgabenrechtlicher Hinsicht ist dazu auszuführen:

Gemäß Art. 45 Abs.1 ZBefrVO sind vorbehaltlich der Art. 46 bis 49 von den Eingangsabgaben befreit die aus einem Drittland eingeführten Waren im persönlichen Gepäck von Reisenden, sofern es sich um Einfuhren ohne kommerziellen Charakter handelt.

Gemäß Abs.2 Buchst. a gelten im Sinne von Abs.1 als persönliches Gepäck sämtliche Gepäckstücke, die der Reisende bei seiner Ankunft im Zollgebiet der Gemeinschaft der Zollstelle gestellt ...

Gemäß Abs.2 Buchst. b gelten als Einfuhren ohne kommerziellen Charakter solche Einfuhren, die

- gelegentlich erfolgen und
- sich ausschließlich aus Waren zusammensetzen, die zum persönlichen Ge- oder Verbrauch von Reisenden oder den Angehörigen ihres Haushalts oder als Geschenk bestimmt sind; dabei dürfen die Waren weder ihrer Art noch ihrer Menge nach zu der Besorgnis Anlass geben, dass die Einfuhr aus geschäftlichen Gründen erfolgt.

Gemäß Art. 47 ZBefrVO wird für andere als die in Art. 46 genannten Waren die Befreiung nach Art. 45 je Reisendem bis zu einem Gesamtwert von 175 ECU (entsprach im Jahr 2001 gem. Anhang 2 zu § 4 ZollR-DV dem Wert 2.400,- ATS) gewährt.

Gemäß § 87 Abs.1 ZollR-DG bedarf es für die Feststellung der Eingangsabgabenfreiheit eines Antrags. Die Feststellung erfolgt

1. in jenen Fällen, in denen

- a) für die Feststellung, ob die für die Verwirklichung des Tatbestandes maßgeblichen Umstände gegeben sind, Ermittlungen erforderlich sind, die nicht im Zuge der Abfertigung abgeschlossen werden können, oder
- b) der Antrag nicht in der Anmeldung gestellt wird,

mit gesonderter Entscheidung (§ 185 BAO, sogen. Grundlagenbescheid),

2. in allen übrigen Fällen durch die Annahme der Anmeldung.

Gemäß § 19 ZollR-DV ist in gewissen Fällen für die Feststellung der Eingangsabgabenfreiheit zwingend die Erlassung eines Grundlagenbescheides gem. § 87 ZollR-DG vorgesehen, die Befreiungstatbestände des Titel XI ZBefrVO (Waren im persönlichen Gepäck von Reisenden) sind in der Aufzählung nicht enthalten.

Gemäß § 5 ZollR-DG liegt bei der Inanspruchnahme von zollrechtlichen Begünstigungen die Beweislast bei der Partei des Verfahrens. Wenn der Nachweis nach den Umständen nicht zumutbar ist, genügt die Glaubhaftmachung.

Der Bf. stützt in der Berufungsschrift seine Meinung, dass im vorliegenden Fall keine Eingangsabgabenschuld entstanden sei, auf den Art. 45 ZBefrVO, demzufolge für jeden der 4 Hobby-Imker Eingangsabgabenfreiheit bestehe, da keine Person mehr als 300 kg Zucker für ihre eigenständige Hobbyimkerei einführe. Dazu ist zu beachten, dass es im Sinne dieser Bestimmung bei einer teilbaren Ware nicht genügt, die bloß schematische Division durch die Anzahl der Fahrzeuginsassen vorzunehmen, sodass es sich bei jeder Person rein rechnerisch "ausgeht", unterhalb der Reisefreigrenze von damals 2.400,- ATS (jetzt 175,- €) gem. Art. 47 ZBefrVO zu bleiben. Es ist vielmehr dennoch für jede Person, auch wenn sie eine Ware bzw. einen Warenanteil im Wert von weniger oder maximal 2.400,- ATS einführt, zu prüfen, ob die übrigen Voraussetzungen des Art. 45 Abs.2 ZBefrVO kumulativ erfüllt sind, ob also eine bloß gelegentliche Einfuhr erfolgt und die Waren nur zum persönlichen Gebrauch oder Verbrauch oder als Geschenk bestimmt sind, wobei die Waren weder nach Art noch nach Menge zu der Besorgnis Anlass geben dürfen, dass die Einfuhr aus geschäftlichen Gründen erfolgt.

Betreffend des dem Bf. zur Kenntnis gebrachten Erlasses GZ. N. vom 26.7. 2001 ist auszuführen, dass solche Erlässe (wenn sie von einer FLD kommen als *Verfügung* bezeichnet) eine innerbehördliche rechtliche Erörterung sind und den Parteien aufgrund der Abgabenvorschriften kein subjektives Recht zukommt, an einem solchen Diskussionsprozess teilzunehmen. Die Inhalte solcher Verfügungen werden nicht, wie Gesetze oder Verordnungen, im Bundesgesetzblatt veröffentlicht und stellen daher keine allgemein verbindlichen, Rechte und Pflichten einräumende Normen dar, sie können nur im Rahmen der behördlichen Hierarchie- und Weisungsstruktur, etwa zwischen FLD und Zollamt, zu beachtende Rechtsinstrumente sein. Selbstverständlich hat aber die Partei das gesetzlich eingeräumte subjektive Recht, dass über ihre Angelegenheit durch einen mit Begründung versehenen Bescheid abgesprochen wird, wobei dann in den Bescheid die Ergebnisse solcher behördlicher rechtlicher Erwägungen einfließen und für die Partei überprüfbar werden. Sie kann die rechtliche Würdigung schließlich auch im Rechtsmittelweg an weisungsunabhängige Behörden herantragen, wie im vorliegenden Fall an den unabhängigen Finanzsenat und allenfalls in weiterer Folge an den Verwaltungs- oder Verfassungsgerichtshof, wobei alle diese Institutionen nicht mehr an die rechtliche Würdigung der Abgaben- und Rechtsbehelfsbehörde der 1. Stufe gebunden sind, sondern diese eben überprüfen sollen und eine von der 1. Instanz abweichende Rechtsansicht an deren Stelle setzen können.

In dieser Hinsicht ist eine Rechtsbeeinträchtigung nicht erfolgt. Im Übrigen hat sich ja der Bf. auf eine der Kernaussagen dieser Verfügung, nämlich dass die Menge von 300 kg Zucker bei den damaligen Zuckerpreisen dem Freibetrag von 2.400,- ATS in etwa entspricht und daher

der einmalige Import von ca. 300 kg Zucker pro Imker als zulässig angesehen wird, hingegen bei Überschreiten dieser Menge durch einen Imker die abgabenfreie Einfuhr jedenfalls nicht mehr möglich ist, selbst gestützt, indem er sich geradezu energisch bemüht, Einzelportionen von maximal 300 kg abzugrenzen. Inwieweit das rechtlich möglich bzw. im Rahmen der Beweiswürdigung glaubwürdig ist, wird im Folgenden erörtert.

Bezüglich des ins Treffen geführten Erlasses des Bundesministeriums für Finanzen vom 10.9. 2001 ist zu vermerken, dass er zwar ebenfalls nicht eine im Bundesgesetzblatt kundgemachte allgemeinverbindliche Norm gleich einem Gesetz oder einer Verordnung, sondern Rechtsinterpretation durch eine Behörde ist, die in einem durchzuführenden Verwaltungsvorgang durch die o.a. unabhängigen Institutionen überprüfbar ist. Es wird aber in Anbetracht des Umstandes der Veröffentlichung eines Erlasses in der in gedruckter oder elektronischer Form jedermann zugänglichen Zolldokumentation unter dem Aspekt des Vertrauensschutzes und im Rahmen der allgemein verbindlichen Normen zu beachten sein, dass er eine Direktive sowohl für die mit zollrechtlichen Belangen in Berührung kommenden Personen als auch für die im Weisungszusammenhang tätigen Behörden darstellt. Im vorliegenden Fall ist zu bemerken, dass im Schreiben vom 16.1. 2003 bei der Zitierung der Passage "Weist dieser aber Regime des Grenzverkehrs" gerade der 1. Satz dieses Absatzes nicht zitiert bzw. im Schreiben ungenau wiedergegeben ist. Während im Schreiben vom 16.1. 2003 ausgeführt wird, dass laut Zolldokumentations-Info eine Besorgnis zur kommerziellen Einfuhr "erst dann besteht, wenn ein Reisender 300 kg Zucker mit einem Warenwert von mehr als 175,- € einführt", lautet in der Zolldokumentation der betreffende 1. Satz: "Ein Grund zur Besorgnis besteht **beispielsweise** dann, wenn ein Reisender 300 kg Zucker mit einem Warenwert von 175 € einführt." Schon diese letztere Formulierung macht die Rechtsmeinung deutlich, dass 300 kg keine schematische Grenze ist, sondern dass auch jemand, der deutlich weniger als 300 kg Zucker einführt, dies aus kommerziellen Gründen tun könnte. Daher ist auch der Meinung beizupflichten, dass für jeden konkreten Einzelfall die subjektiven Merkmale zu beurteilen sind. Nur in diesem Sinn wird die folgende Würdigung vorgenommen, Aspekte einer allfälligen Marktbeeinträchtigung bleiben außer Betracht.

Als Erfordernis für eine Einfuhr ohne kommerziellen Charakter nennt Art. 45 Abs.2 Buchst. b ZBefrVO zunächst, dass die Einfuhr nur *gelegentlich* erfolgt. Da ein Hinweis auf eine mehrmalige Einfuhr durch die beteiligten Personen im Akt nicht zu ersehen ist, ist dieses Erfordernis erfüllt.

Weiters ist zu prüfen, ob die eingeführten Waren nur zum Eigenbedarf dienen und keine Besorgnis besteht, dass die Einfuhr aus geschäftlichen Gründen erfolgt. In diesem Punkt ist bei den einzelnen Personen zu differenzieren:

Der Bf. selbst ist als gewerbsmäßiger Imker und die ihm zuzurechnende Zuckermenge als kommerzielle Einfuhr einzustufen. Das ergibt sich aus der Antwort der deutschen Zollbehörde auf das österreichische Amtshilfeersuchen, derzufolge der Bf. eine Imkereitätigkeit von beträchtlichem Ausmaß, z.B. mit einer Honigproduktion bis knapp unterhalb einer Tonne im Jahr 2001, betreibt. Auch seine Tätigkeit im B. und die steuerliche Pauschalierung des Ertrags gem. § 13 a dEStG machen deutlich, dass der Bereich der Liebhaberei bereits überschritten ist. Auch wenn bekanntermaßen die Verhältnisse in der Imkerei von Jahr zu Jahr deutlich variieren können und auch die zur Winterfütterung eingesetzte Zuckermenge noch keinen Schluss auf die später produzierte Honigmenge zulässt, muss man doch bei Haltung von auch nur 40 Völkern schon von einem gewerbsmäßig tätigen Imker ausgehen. So findet man z.B. im Brockhaus – Lexikon (in 24 Bd., Leipzig/Mannheim 2001) unter dem Stichwort "Honig" die Information, dass in Deutschland ein Bienenvolk im Durchschnitt 7 – 10 kg Honig pro Jahr produziert. Nach den Bewertungsrichtlinien des deutschen Steuerrechts, Abschnitt 7.23, ist in Imkereien davon auszugehen, dass der Ertrag den Aufwand ab einer Zahl von 30 Bienenvölkern übersteigt. Es sei betont, dass im vorliegenden zollrechtlichen Fall zwar nicht das deutsche Einkommensteuerrecht zur Anwendung kommt, dennoch können solche Eckwerte aus den Bewertungsrichtlinien als Orientierungswerte herangezogen werden, zumal davon auszugehen ist, dass sie den (potentiell) Steuerpflichtigen bekannt sind. Bezüglich des in der Beschwerdeschrift gemachten Einwandes, dass in Deutschland erst ab 166 Bienenvölkern eine Steuerpflicht eintritt, wurde bei einem deutschen Finanzamt telefonisch nachgefragt. Der Zahl 166 kommt nach der Auskunft eines Sachbearbeiters für landwirtschaftliche Einkünfte keine Relevanz zu. Im Akt findet sich ein Hinweis auf eine Auskunft der Landwirtschaftskammer, wonach auch schon ab 15 Bienenvölkern eine Teilnahme am kommerziellen Verkehr anzunehmen ist.

Wenn auch die Übergänge in diesem Bereich fließend sind, wird aufgrund dieser Ausführungen von einem Umschlagen von der hobbymäßig zur kommerziell betriebenen Imkerei bei ca. 30 Bienenvölkern auszugehen sein.

Schließlich sei in diesem Zusammenhang auf ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22.6. 1993, Zl. 90/05/0228, hingewiesen, in dem es, auch gestützt auf ein landwirtschaftliches Gutachten des Amtes der Kärntner Landesregierung vom 6.3. 1989 u.a.

heißt: "...besitzt derzeit nach seinen Angaben zwischen 40 und 45 Bienenvölker...Bei einer Anzahl von 40 bis 50 Völkern fällt eine durchschnittliche Jahreshonigmenge von 400 bis 500 kg an....Im gegenständlichen Fall geht der Umfang der zu betreuenden Bienenvölker über einen Hobbycharakter hinaus...", wonach der Verwaltungsgerichtshof zur Feststellung gelangt: "Wenn 400 kg bis 500 kg Honig jährlich produziert werden, kann von einem Hobbycharakter oder einer bloßen Eigenversorgung keine Rede mehr sein..."

Bezüglich der drei weiteren Mitreisenden ist auszuführen, dass einer Person, nämlich J.O. aufgrund der geringeren Völkerzahl 15 schon im Zuge des Abfertigungsvorganges eine Reisefreimenge von 300 kg zugestanden wurde. Bezüglich F.H. und E.S. wurde behauptet, dass in der übrigen Menge für sie ein Anteil von jeweils 300 kg enthalten war, der für ihre Hobbyimkerei mitgebracht wurde. Diese nicht näher nachgewiesene Behauptung ist glaubhaft. Zum einen sind diese beiden Personen aufgrund des Amtshilfeergebnisses noch nicht der Berufsimkerei zuzuordnen, zum anderen ist es realistisch, dass sich mehrere Imker für eine Kurzfahrt in die Schweiz zu einer Fahrgemeinschaft zusammenschließen und bei dieser Gelegenheit unter Ausnützung der niedrigeren Zuckerpreise im Zollausschlussgebiet Samnaun für ihre jeweiligen Imkereien Zuckervorräte mitnehmen. Betreffend die Hobbyimkerei dieser beiden Personen ist die Glaubhaftigkeit im Sinn des § 5 ZollR-DG gegeben. Es ist allerdings zu bemerken, dass diese Zuckermengen, auch unter Berücksichtigung des Umstandes, dass ein Hobbyimker einen erhöhten Zuckerbedarf hat, bereits als beträchtlich hoch anzusehen sind. Gerade in solchen Fällen, bei denen man sich an der Glaubwürdigkeitsgrenze bewegt bzw. bei den objektiven Kriterien einen "Grenzfall" darstellt, wie das etwa bei E.S. der Fall ist, wird es für einen Reisenden empfehlenswert sein, vor der Einbringung der Ware die Ausstellung eines Grundlagenbescheides gemäß § 87 ZollR-DG zu beantragen, wo er in einem vorgelagerten Beweisverfahren auch das Vorliegen ungewöhnlicher Verhältnisse darlegen und die behördliche Zusicherung einer abgabenfreien Einfuhr erwirken kann. Oder aber, es wird die Ware beim Grenzübertritt in ein externes Versandverfahren gebracht (Art. 91 ff ZK) und die Abfertigung zum zollrechtlich freien Verkehr erst am Zielort vorgenommen, wo sich eine solche Beweisführung meist leichter vornehmen lässt. Ansonsten läuft der Reisende Gefahr, dass trotz objektiven Vorliegens der Voraussetzungen für eine abgabenfreie Einfuhr er mit der ihn treffenden Beweislast Probleme bekommt und er die Ware dennoch verzollen oder aber ins Drittland zurückbringen muss.

Gemäß § 167 Abs.2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Verfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsge-

richtshofes (z.B. VwGH 24.3. 1994, 92/16/0142) genügt es hierbei, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die den Denkgesetzen und dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut entspricht und 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. In diesem Sinn gelangt der unabhängige Finanzsenat zur Ansicht, dass in der importierten Zuckermenge von zunächst insgesamt 1.250 kg drei Teilmengen (bzw. in den laut Erstbescheid und Berufungsvorentscheidung noch zur Diskussion stehenden 950 kg zwei Teilmengen) zu je 300 kg enthalten waren, bei denen jeweils ein Zollbefreiungstatbestand anerkannt wird, nämlich die nichtkommerzielle Einfuhr mit einem Wert von maximal der Reisefreigrenze, während die übrigen 350 kg dem Bf. als Einfuhr zu kommerziellen Zwecken zuzurechnen und daher zur Gänze zu verzollen sind. Bei dieser zuletzt genannten Menge ist die Besorgnis der Einfuhr aus geschäftlichen Gründen im Sinne des Art. 45 Abs.2 Buchst.b ZBefrVO gegeben, da sie aufgrund der Verfahrensergebnisse nicht entkräftet werden konnte (vgl. Schwarz/Wockenfoth, Zollrecht Kommentar, 3. Aufl., Bd.1/2, Art. 184 ZK, Rz. 48).

Die ins Treffen geführte sachenrechtliche Diskussion mit Zitierung aus dem o.a. BFH – Urteil bleibt für dieses Ergebnis belanglos. Dem Argument, der Bf. habe an den nicht ihm gehörenden Teilmengen weder Mitbesitz noch Fremdbesitz, weil ihm an diesen Mengen keine Sachherrschaft durch die anderen Insassen eingeräumt worden sei, ist entgegen zu halten, dass bei Transport der gesamten, unaufgeteilten Zuckermenge auf dem mitgezogenen Kleinhänger zunächst seitens der Mitfahrer noch gar keine Besitzergreifung bzw. Besitzeinräumung an den Transporteur erfolgt, sondern dieser alleiniger Besitzer der gesamten mitgeführten Zuckermenge ist. Der bei drei Mitfahrern vorhandene bloße *Besitzwille* an einem Teil der mitgeführten Zuckermenge reicht nach österreichischer Sachenrechtslehre nicht aus, um ihnen Besitz zu verschaffen, der Besitz muss vielmehr durch eigenes Handeln oder äußerlich wahrnehmbares Verhalten begründet werden (z.B. Koziol –Welser, Grundriss des bürgerlichen Rechts, Bd. II, 10. Aufl., Wien 1995; S. 30 f, Besitzwille). Die Einräumung des Besitzes an die übrigen Mitreisenden ist somit erst zu Hause bei der Realteilung der Zuckermenge erfolgt. Das tut aber der zollrechtlichen Betrachtung keinen Abbruch, dass bei der teilbaren Ware von 1.250 kg Zucker eben bei drei Teilmengen zu je 300 kg ein Zollbefreiungstatbestand greift und die übrigen 350 kg zollpflichtig waren.

Zu bemerken ist, dass man auch dann zu keinem anderen Ergebnis kommen würde, wenn man die Realteilung schon im Drittland durchgeführt und den Zucker in 4 deutlich getrennte Portionen aufgeteilt hätte. Man würde auch dann sagen müssen, dass bei drei dieser Mengen

das Vorliegen eines Befreiungstatbestandes glaubwürdig ist, bei der Menge des Bf. hingegen eine kommerzielle Einfuhr gegeben ist.

Und schließlich käme man auch zu keinem anderen Ergebnis, wenn die Personen nicht als Fahrgemeinschaft, sondern getrennt mit ihren Anteilen angereist wären.

Die im Erlass des Bundesministeriums für Finanzen vom 10.2. 1997 behandelte Thematik, dass auch auf einem Anhänger eines Reisefahrzeugs mitgebrachte Waren als abgabenfreies Reisegut in Betracht kommen, wird in dieser Entscheidung nicht weiter problematisiert.

Zu bemerken ist, dass den im Laufe des Verfahrens genannten Beträgen von 118,80 € und 158,40 € - es handelt sich um das Viertel bzw. Drittel der im Bescheid vom 27.7. 2001 vorgeschriebenen Abgaben in Höhe von 475,21 € – und der Zuckermenge von 237,50 kg, d.i. ein Viertel der Verzollungsmenge 950 kg, aufgrund der obigen Ausführungen keine Relevanz zukommt.

Für die Abgabeberechnung ist aufgrund der obigen Ausführungen statt 950 kg Zucker die Menge 350 kg Zucker heranzuziehen. Da bei den Abgabeberechnungen nur lineare Bruch- bzw. Prozentrelationen vorliegen, ergibt sich aus den entsprechend reduzierten Bemessungsgrundlagen, das ist für die Berechnung des Zolls das Gewicht und für die Berechnung der Einfuhrumsatzsteuer der gemäß § 5 Abs.4 Z.2 UStG um den Zoll vermehrte Preis, auch jeweils die zum selben Bruchteil reduzierte Abgabenhöhe. Es reduzieren sich daher alle vom Erstbescheid herrührenden Beträge auf den Bruchteil

$$350 / 950 = 0,3684 = \mathbf{36,84 \%}$$

des bisherigen Wertes.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 30. März 2004