



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Hartl und die weiteren Mitglieder Hofrätin Dr. Fries-Horn und Hofrat Herbert Schober BA über die Beschwerde des Bf., vertreten durch NN., vom 27. Juni 2006 gegen die Berufungsvorentscheidung des Zollamtes Wien vom 18. Mai 2006, Zl. zzz, betreffend Eingangsabgaben und Abgabenerhöhung nach der am 28. November 2012 und am 13. März 2013 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

1.) Der mit der o.a. Berufungsvorentscheidung unverändert übernommene Spruch des Bescheides des Hauptzollamtes Wien vom 23. Oktober 2003, Zl. zZz, wird wie folgt geändert:

„Bei der Überführung von eingangsabgabenpflichtigen Waren in den zollrechtlich freien Verkehr mit den mündlichen Zollanmeldungen laut beiliegenden Berechnungsblättern ist gemäß Artikel 201 Abs. 1 Buchstabe a und Abs. 3 Zollkodex (ZK) iVm § 2 Abs. 1 ZollR-DG am Tag der Einfuhr (siehe Spalte „FälligkeitDat“) für Herrn Bf., die Eingangsabgabenschuld in der Höhe von

Eingangsabgabenschuld

Abgabenart	Betrag
Zoll (Z5)	€ 62.198,93
Einfuhrumsatzsteuer	€ 9.121,62

Summe	€ 71.320,55
--------------	-------------

entstanden.

Dieser Betrag wurde nicht gemäß Artikel 218 und 219 ZK buchmäßig erfasst und ist daher gemäß Artikel 220 Abs. 1 ZK nachzuerheben."

2.) Die Festsetzung der Abgabenerhöhung wird geändert auf € 20.346,13.

3.) Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Daraus ergibt sich im Vergleich zur ursprünglichen Abgabenfestsetzung eine Abänderung zu Gunsten des Bf. in der Höhe von insgesamt € 107.120,05 laut nachstehender Aufstellung:

Gegenüberstellung:

	Zoll	EUSt	Abgabenerhöhung	Summe
vorgeschrieben wurde	138.725,65	28.575,10	31.485,98	198.786,73
vorzuschreiben war	62.198,93	9.121,62	20.346,13	91.666,68
Gutschrift	76.526,72	19.453,48	11.139,85	107.120,05

4.) Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 23. Oktober 2003, Zl. zZz, setzte das Hauptzollamt Wien gegenüber dem nunmehrigen Beschwerdeführer (Bf.), Herrn Bf., die Zollschuld in der Höhe von € 167.300,75 (€ 138.725,65 an Zoll und € 28.575,10 an Einfuhrumsatzsteuer) fest. Dem Bf. sei hinsichtlich der im Abgabenbescheid näher bezeichneten eingangsabgabenpflichtigen Waren die Abgabenfreiheit gewährt worden, obwohl die Voraussetzungen für diese Begünstigung nicht erfüllt waren. Dadurch sei für ihn gemäß Art. 204 Abs. 1 Buchstabe b und Abs. 3 Zollkodex (ZK) iVm § 2 Abs. 1 ZollR-DG die Zollschuld entstanden.

Gleichzeitig setzte das Hauptzollamt Wien mit diesem Bescheid eine Abgabenerhöhung in der Höhe von € 31.485,98 fest.

Gegen diesen Bescheid erhob der Bf. mit Eingabe vom 3. Dezember 2003, ergänzt durch die Schriftsätze vom 11. August 2004 und vom 7. März 2006 den Rechtsbehelf der Berufung.

Das Zollamt Wien wies diese Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 18. Mai 2006, Zl. zzz, als unbegründet ab.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende Beschwerde.

Im ersten Rechtsgang hat der Unabhängige Finanzsenat über diese Beschwerde mit Berufungsentscheidung vom 25. März 2009, Zl. ZRV/0052-Z1W/06, entschieden. Diese Berufungsentscheidung hat der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis VwGH 28.6.2009, 2009/16/0076 bis 0078, wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Der Unabhängige Finanzsenat hat daher neuerlich über die nunmehr wiederum unerledigte o.a. Beschwerde zu entscheiden.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Dem vorliegenden Abgabenverfahren liegt folgender Sachverhalt zu Grunde:

Der Bf. mit Wohnsitz in Österreich ist in Österreich unselbständig erwerbstätig. Seit 1996 besitzt er eine landwirtschaftliche Betriebsnummer. Er bezeichnet sich selbst als Nebenerwerbslandwirt in Österreich, weil er im Jahr 1996 in Adresse1 von Herrn W. eine Obstplantage mit einer Größe von ca. 16 Ar gepachtet hat.

Darüber hinaus gründete der Bf. in Ungarn gemeinsam mit Herrn E. die xxKft.. Nach Ausscheiden des Herrn E wurde dieses Unternehmen in XXXKft.. umbenannt.

Das genannte Unternehmen (fortan die Kft.) trat in Ungarn u.a. als Pächter zahlreicher Liegenschaften auf. Laut vorliegenden Ausfuhranmeldungen führte die Kft. große Mengen an Ernteerzeugnissen nach Österreich aus. Als Rechnungsadressat und Warenempfänger war in den ungarischen Zoll- und Handelsdokumenten der Bf. mit seiner Privatanschrift in Österreich vermerkt.

Die Überführung dieser Waren in den zollrechtlich freien Verkehr für den Bf. erfolgte unter Anwendung der in Titel IX der Zollbefreiungsverordnung normierten Befreiung der von Landwirten der Gemeinschaft auf Grundstücken in einem Drittland erwirtschafteten Erzeugnisse. Der Bf. hat die Waren entweder selbst mit dem Traktor nach Österreich verbracht oder

verbringen lassen (siehe Niederschrift vom 4. März 2003, Zl. ZZZ, Seite 5, Bl. 115 des UFS-Aktes ZRV/0019-Z1W/12). Er ist es somit, der die Zollanmeldung abgegeben hat, bzw. für den die Zollanmeldung abgegeben worden ist und der dadurch zum Anmelder und zum potentiellen Zollschuldner nach Art. 201 Abs. 3 erster Unterabsatz ZK geworden ist.

Im Zuge einer Nachschau gemäß § 24 ZollR-DG überprüfte das Hauptzollamt Wien, ob die Eingangsabgabenbefreiung für diese Waren zu Recht gewährt worden war. Die Abgabenbehörde erster Instanz befasste dabei (im Amtshilfeweg) auch die ungarischen Zollbehörden. Diese Überprüfung mündete in den o.a. Abgabenbescheid vom 23. Oktober 2003.

Gegenstand des vorliegenden Abgabenverfahrens sind die in den Jahren 1997 und 1998 erfolgten Einfuhren laut den Berechnungsblättern des erstinstanzlichen Abgabenbescheides.

Der Unabhängige Finanzsenat hat im ersten Rechtsgang ausgehend von dem in der o.a. Berufungsentscheidung dargelegten Sachverhalt argumentiert, der Bf. sei im entscheidungsmaßgeblichen Zeitraum kein Landwirt der Gemeinschaft gewesen und die Bewirtschaftung im Drittland sei nicht durch einen Landwirt der Gemeinschaft sondern durch eine Kft. erfolgt. Alleine deshalb lägen für die gesamte vom Bf. eingeführte Menge an Ernteerzeugnissen, bei denen es sich noch dazu teilweise um Zukäufe von anderen ungarischen landwirtschaftlichen Betrieben handle, die Voraussetzungen für die begehrte Abgabenbefreiung nicht vor und die bei der Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr entstandene Zollschuld sei daher nachzuerheben. Dieser Ansicht hat sich der VwGH nicht angeschlossen und darüber hinaus bemängelt, der Bescheid des UFS enthalte keine eindeutigen Ausführungen, welcher Sachverhalt der Entscheidung zugrunde gelegt worden sei.

Bei der Erlassung des Ersatzbescheides sind die Verwaltungsbehörden an die vom Verwaltungsgerichtshof in seinem aufhebenden Erkenntnis geäußerte Rechtsanschauung gebunden; eine Ausnahme bildet der Fall der Änderung der Sach- und Rechtslage. Erfolgt die Aufhebung des angefochtenen Bescheides wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften, weil es die belangte Behörde unterlassen hat, die für die Beurteilung des Rechtsfalles wesentlichen Tatsachenfeststellungen zu treffen, so besteht die Herstellung des der Rechtsanschauung des Verwaltungsgerichtshofes entsprechenden Rechtszustandes darin, dass die belangte Behörde nunmehr jene Ergänzungen des Ermittlungsverfahrens durchführt, die eine erschöpfende Beurteilung des maßgebenden Sachverhaltes ermöglichen (vgl. VwGH 19.5.2009, 2005/10/0163, mwN).

Der Unabhängige Finanzsenat hat den Bf. in der Vorladung vom 16. Oktober 2012 aufgefordert, alle Nachweise zum Beweis dafür vorzulegen, wann und auf welche Weise er Eigentum an den verfahrensgegenständlichen Waren erlangt habe.

Derartige Nachweise hat der Bf. nicht vorgelegt.

Im Rahmen der Berufungsverhandlung am 28. November 2012 hat der Bf. auf die ausdrückliche Frage, wann und auf welche Weise er Eigentum an den verfahrensgegenständlichen Waren erhalten habe, auf die Kft. verwiesen, die im Zuge des Ausfuhrvorganges an der Grenze aktiv geworden sei.

Die ungarische Zollverwaltung hat an Hand der von ihr eingesehenen Buchhaltungsunterlagen in Bezug auf die von der Kft. zunächst von anderen ungarischen Unternehmen zugekauften Ernteerzeugnisse festgestellt (Band II, Seite 152):

“According to the bookkeeping of the company most of the sales were realized to Austria, to Bf who is a member of the company. The rate of the inland sale is not significant.”

Damit steht fest, dass es entgegen der ursprünglichen Darstellung des Bf. doch zu Kaufgeschäften zwischen ihm und der Kft. gekommen ist. Auch in den vorliegenden ungarischen Ausfuhrzollanmeldungen und den dazugehörigen Fakturen werden derartige Rechtsgeschäfte dokumentiert. Im ersten Rechtsgang ist der Unabhängige Finanzsenat ausgehend von den Angaben des Bf., wonach er der Kft. keine Ernteerzeugnisse abgekauft habe und es keinen Zahlungsfluss zwischen ihm als Käufer und der Kft. als Verkäufer gegeben habe, zum Ergebnis gelangt, dass die in den erwähnten Fakturen abgebildeten Rechtsgeschäfte nicht bestanden hätten.

Der Bf. hat aber zwischenzeitlich ausdrücklich eingeräumt, dass es sich bei den Ausfuhrrechnungen um keine „Scheinfakturen“ handelt und ihnen ein entsprechender Zahlungsfluss gegenüber steht (siehe VwGH-Beschwerde vom 5. Juni 2009, Seite 31). Diese neue Verantwortung erscheint insofern auch glaubwürdig, als sie sich mit den o.a. Feststellungen der im Rahmen des Amtshilfeverfahrens tätig gewordenen ungarischen Zollverwaltung deckt, die ebenfalls von Verkäufen an den Bf. ausgeht und nicht etwa darüber berichtet hat, dass es hinsichtlich der erwähnten Ausgangsrechnungen zu keiner Entrichtung des Kaufpreises gekommen sei.

Im Zuge der Berufungsverhandlung ergänzte und relativierte der Bf. am 13. März 2013 sein Vorbringen vom 5. Juni 2009 insofern, als er darauf hinwies, dass ihm seitens der ungarischen Zollverwaltung die Ausstellung der Ausfuhrrechnungen abverlangt worden sei, um die Produkte von Ungarn nach Österreich ausführen zu können. Zu diesem Zweck habe er die Kft. gegründet und die darauf folgenden Zahlungsflüsse seien unter diesem Blickwinkel geleistet worden.

Damit räumt der Bf. selbst ein, dass es tatsächlich zur Entrichtung der in den Fakturen ausgewiesenen Kaufpreise durch ihn gekommen ist. Es liegt daher entsprechend dem zweiaktigen Prinzip der kausalen Tradition sowohl ein gültiges Verpflichtungsgeschäft (Kaufvertrag) als auch zu ein gültiges Erfüllungsgeschäft (Übergabe der Waren und des Kaufpreises) vor.

Der Umstand, dass es zum Abschluss der betreffenden Kaufgeschäfte nur deshalb gekommen ist, weil der Bf. sonst keine Möglichkeit zur intendierten Ausfuhr der von der Kft. zugekauften Waren nach Österreich sah, ändert nach Überzeugung des Unabhängigen Finanzsenates nichts daran, dass nach der Aktenlage von rechtswirksamen Rechtsgeschäften auszugehen ist.

Der Bf. stellt nicht in Abrede, dass die Kft. die im Bericht der ungarischen Zollverwaltung vom 19. Dezember 2001 erwähnten Ernteerzeugnisse von anderen ungarischen Wirtschaftsbeteiligten zugekauft hat, also Eigentum an den Wirtschaftsgütern erworben hat. Den von der ungarischen Zollbehörde vorgefundenen Ausfuhrzollanmeldungen ist zu entnehmen, dass sich an diese Erwerbsvorgänge insofern weitere angeschlossen haben, als die Kft. die in den zugehörigen Exportrechnungen ausgewiesenen Waren an den Bf. mit Sitz in Österreich weiterverkauft hat. Ebenso steht fest, dass in der Folge nicht die Kft. sondern der in Österreich wohnhafte Bf. die eingeführten Waren an das Unternehmen seines Vaters weiterveräußert hat (die entsprechenden Abrechnungsbelege liegen vor, siehe Band II Seite 128ff).

Es sprechen daher alle Beweismittel für die Richtigkeit der o.a. Ausführungen des Bf., wonach es sich bei den vorliegenden Ausfuhrrechnungen der Kft. an den Bf., die ihren Niederschlag auch in der Buchhaltung des Unternehmens gefunden haben, um keine „Scheinfakturen“ handelt.

Als erstes Zwischenergebnis ist somit festzustellen, dass bei der abgabenrechtlichen Würdigung davon auszugehen ist, dass der Bf. dadurch Eigentum an den von ihm eingeführten Waren erlangt hat, dass er diese von der Kft. laut den vorliegenden Rechnungen, die ihn als Käufer ausweisen, im Jahr 1998 erworben hat.

Die Abgabenbehörde erster Instanz geht im o.a. Bescheid vom 23. Oktober 2003 davon aus, dass die Voraussetzungen für die Abgabenbefreiung nicht vorgelegen waren und stützt sich dabei im Wesentlichen auf folgende drei Feststellungen:

- 1.) Beim Bf. handle es sich nicht um einen Landwirt der Gemeinschaft.
- 2.) Die Bewirtschaftung im Drittland sei nicht durch einen Landwirt der Gemeinschaft sondern durch die Kft. erfolgt.

3.) Bei den vom Bf. als Eigenanbau deklarierten und abgabenfrei eingeführten Waren handle es sich teilweise um Zukäufe von ungarischen landwirtschaftlichen Betrieben.

Im ersten Rechtsgang ist der Unabhängige Finanzsenat ebenfalls zum Ergebnis gelangt, dass allein auf Grund dieser Umstände jedenfalls für den Bf. die Zollschuld entstanden sei. Diese Ansicht ist aber nach Ergehen des o.a. Erkenntnisses vom 28. Juni 2012 nicht mehr aufrechtzuerhalten. Es ist daher neuerlich zu prüfen, ob diese Vorwürfe zu Recht bestehen und welche Rechtsfolgen sich daraus ergeben.

Zur Qualifikation als Landwirt:

Die Zollbefreiungsverordnung enthält keine Definition, wer als Landwirt anzusehen ist. Der Unabhängige Finanzsenat rechnet aber bei der Beurteilung dieser Frage den steuerrechtlichen Begriffsbestimmungen einen Indizcharakter zu.

Als land- und forstwirtschaftlicher Betrieb ist nach § 22 Abs. 3 UStG 1994 ein Betrieb anzusehen, dessen Hauptzweck auf die Land- und Forstwirtschaft gerichtet ist. Als Land- und Forstwirtschaft gelten insbesondere der Acker-, Garten-, Gemüse-, Obst- und Weinbau, die Wiesen- und Weidewirtschaft einschließlich der Wanderschäfferei, die Forstwirtschaft, die Fischzucht einschließlich der Teichwirtschaft und die Binnenfischerei sowie die Imkerei und die Tierzucht- und Tierhaltungsbetriebe im Sinne des § 30 Bewertungsgesetz 1955 (Scheiner/Kolacny/Caganek, Umsatzsteuergesetz 1994, Anm. 46).

Der Bf. stützt sein Vorbringen, er sei als Landwirt anzusehen, vor allem auf den Umstand, dass ihm durch das Statistische Zentralamt im Jahr 1996 eine Betriebsnummer zugeteilt worden sei. Der Bf. erhielt die erwähnte Betriebsnummer auf Grund des mit Herrn W. (Verpächter) im Dezember 1995 abgeschlossenen und ab 1. Jänner 1996 rechtswirksamen Pachtvertrages betreffend die o.a. Intensivobstanbaufläche mit einer Größe von ca. 16 a. Nach der Aktenlage gesichert erscheint, dass der Bf. die angeführte Fläche zumindest im Jahr 1996 bewirtschaftet hat. Diese Fläche scheint auch in seinen beim Finanzamt xXx abgegebenen Einkommensteuererklärungen nichtbuchführender Land- und Forstwirte für die hier maßgeblichen Jahre 1997 und 1998 als zugepachtete Betriebsfläche auf (siehe Akt I, Bl. 23 ff).

Unter Obstbau versteht man die planmäßige Nutzung der natürlichen Kräfte des Bodens zur Gewinnung und Verwertung von Obst (Beeren, Kern und Steinobst). Obstanlagen (Sonderkulturen) sind geschlossene Pflanzungen von Obstbäumen oder -sträuchern, zumeist eingezäunt und in regelmäßigen Pflanzabständen (Obstplantagen) (Scheiner/Kolacny/Caganek, Umsatzsteuergesetz 1994, Anm. 61).

Der Beantwortung der Frage, ob der Unternehmer Eigentümer des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes oder bloß Pächter ist, kommt bei der Prüfung der Eigenschaft als Landwirt keine Bedeutung zu (vgl. Ruppe, UStG 1994, 3. Aufl., § 22 Tz 14).

Da die steuerrechtlichen Bestimmungen auch für Betriebe gelten, die im Nebenerwerb geführt werden und darüber hinaus keine Regelungen enthalten, wonach die Eigenschaft als landwirtschaftlicher Betrieb verloren geht, wenn ein Teil der landwirtschaftlichen Flächen nicht mehr genutzt wird, kommt der Unabhängige Finanzsenat im Gegensatz zur Entscheidung im ersten Rechtsgang zum Schluss, dass es nicht schädlich ist, wenn der Bf. die oben angeführte Obstplantage ab dem Jahr 1997 nicht mehr bewirtschaftet hat. Dazu kommt, dass dem Bf. seitens der AMA mit der an das Hauptzollamt Wien gerichteten Bestätigung vom 5. April 2001 (siehe UFS-Akt ZRV/0019-Z1W/12, Seite 24) die ordnungsgemäße Bewirtschaftung der betreffenden Anbauflächen seit dem Jahr 1995 attestiert worden ist. Daraus lässt sich der Schluss ableiten, dass der Bf. diese Liegenschaft doch nicht nur im Jahr 1996 landwirtschaftlich genutzt hat.

Als zweites Zwischenergebnis ist somit festzustellen, dass der Bf. durch die Erteilung einer Betriebsnummer und den Abschluss des erwähnten Pachtvertrages die Qualifikation als Landwirt erreicht hat und daher auch im hier relevanten Zeitpunkt der Einfuhr der verfahrensgegenständlichen Ernteerzeugnisse als Landwirt der Gemeinschaft iSd Zollbefreiungsverordnung anzusehen ist.

Zur Frage der Bewirtschaftung durch die Kft.:

Die Abgabenbehörde erster Instanz hat die näheren Umstände im Zusammenhang mit der Einfuhr der verfahrensgegenständlichen Waren durch den Bf. auch deshalb als zollschuld begründend erachtet, weil nicht er selbst, sondern die Kft. als Pächterin der ungarischen Flächen aufgetreten ist.

Der Bf. meint, es sei keine Bewirtschaftung durch unmittelbare Tätigkeit eines Landwirtes erforderlich und sieht sich darin in der Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 2. Juni 2005, Zl. 2004/16/0127, bestätigt. Diesem Erkenntnis ist zu entnehmen, dass es einer Abgabenbefreiung nach Art. 39 Abs. 1 ZBefrVO nicht entgegensteht, wenn sich ein Landwirt mit Betriebssitz in Österreich zur Bewirtschaftung landwirtschaftlicher Flächen in Ungarn einer von ihm gegründeten Kft. bedient.

Im ersten Rechtsgang hat der Unabhängige Finanzsenat festgestellt, die vom Bf. in Ungarn gegründete Kft. könne nicht als Teilbetrieb eines in Österreich gelegenen landwirtschaftlichen Betriebes bezeichnet werden, weil ein solcher nicht vorliege. Diese Ansicht ist angesichts der

obigen Ausführungen, wonach nunmehr doch davon auszugehen ist, dass es sich beim Bf. um einen Landwirt der Gemeinschaft handelte, nicht mehr aufrecht zu erhalten.

Der Verwaltungsgerichtshof hat im erwähnten Erkenntnis vom 2. Juni 2005 klargestellt, dass die Gewährung der Eingangsabgabenbefreiung für Erzeugnisse des Ackerbaus nach der zitierten Norm u.a. an die Voraussetzung geknüpft ist, dass die Bewirtschaftung aus dem Gemeinschaftsgebiet her zu erfolgen hat. Der Bf. bringt dazu vor, dass er als Landwirt von Österreich aus die Bewirtschaftung der ungarischen Flächen organisierte, leitete und lenkte. Diese Darstellung lässt sich nach der Aktenlage nicht widerlegen.

Da es das Höchstgericht nicht als schädlich erachtet hat, wenn im Rahmen der Bewirtschaftung von im Drittland gelegenen Grundflächen eine vom österreichischen Landwirt gegründete Kft. bzw. im Drittland ansässige Arbeitskräfte zum Einsatz gelangen, spielt es auch keine Rolle, dass an der Kft. auch ein entfernter Verwandter des Bf. beteiligt war.

Landwirte in Österreich können auch Nebenbetriebe führen, die dem land- und fortwirtschaftlichen Hauptbetrieb zu dienen bestimmt sind (§ 22 Abs. 4 UStG 1994) oder auch Nebentätigkeiten ausüben, bzw. sich an Gewerbebetrieben beteiligen. In allen drei Fällen verlieren sie durch die jeweilige Tätigkeit nicht ihre Eigenschaft als Landwirt. Der Umstand, dass die vom Bf. in Ungarn gegründete Kft. auch als Handelsbetrieb unternehmerisch tätig geworden ist, führt daher ebenfalls nicht dazu, dass es sich beim Bf. um keinen Landwirt der Gemeinschaft mehr handelt.

Es ist daher als drittes Zwischenergebnis festzustellen, dass der Umstand, dass sich der Bf. zur Bewirtschaftung der Ackerflächen in Ungarn der von ihm gegründeten Kft. bediente für sich alleine nicht zur Versagung der Eingangsabgabenbefreiung führt.

Zur Frage des Zukaufs landwirtschaftlicher Erzeugnisse von anderen ungarischen Unternehmen:

Die im Rahmen des Amtshilfeersuchens befasste ungarische Zollverwaltung hat im Zuge der bei der Kft. durchgeführten Betriebsprüfung u.a. festgestellt, dass das geprüfte Unternehmen im Jahr 1998 Ernteerzeugnisse im Gesamtausmaß von 1.523.410,00 kg (92.000,00 kg an Weizen, 1.122.330,00 kg an Mais und 309.080,00 kg an Gerste) von anderen ungarischen Wirtschaftsbeteiligten zugekauft hat.

Darüber hinaus hat die ungarische Zollverwaltung mitgeteilt, dass lt. Buchhaltung der Kft. ein Großteil dieser Erzeugnisse an den in Österreich ansässigen Bf. verkauft worden ist und dass der Anteil des Inlandsverkaufs hingegen unbedeutend war.

Zu prüfen ist daher, ob dem Einwand des Bf., er habe keine zugekauften Waren eingeführt, Berechtigung zukommt. Dabei war u.a. auf die nachstehend angeführten Umstände Bedacht zu nehmen:

- Während sich die Auskunft der ungarischen Behörde auf die Einsichtnahme in die Buchhaltungsunterlagen stützen kann, beschränkt sich die leugnerische Verantwortung des Bf. auf beweislos vorgebrachte Behauptungen. Nachweise dafür, dass alle diese Waren – wie von ihm eingewendet – innerhalb Ungarns weiterverkauft worden sind, hat der Bf. trotz Aufforderung nicht vorgelegt.
- Der Bf. bestreitet zwar, zugekaufte Waren eingeführt zu haben, räumt aber selbst ein, dass er leicht die Differenz zu der vom Zollamt errechneten Einfuhrmenge mit diesen zugekauften Feldfrüchten auffüllen hätte können. Er habe dies aber nie gemacht und dafür sogar wirtschaftliche Einbußen in Kauf genommen.
- Der damalige Vorstand des Zollamtes XxX und sein damaliger Vertreter sagten übereinstimmend aus, dass es bei diversen Kontaktaufnahmen mit ungarischen Kollegen oder Amtsträgern immer wieder Gerüchte gab, dass der Bf. nicht nur Ernteerzeugnisse eingeführt habe, die von seinen Pachtflächen in Ungarn stammten, sondern dass er darüber hinaus auch Ernteerzeugnisse eingeführt habe, die von den Feldern anderer Personen stammten.
- Es ist aktenkundig, dass die ungarischen Flächen damals bedeutend weniger Ertrag einbrachten, als vergleichbare Grundstücke in Österreich. Dies hat auch die Gattin des Bf. im Zuge des Erörterungsgesprächs durch ihre Aussage bestätigt, wonach die ungarischen Flächen in den ersten Jahren nur sehr geringe kaufmännischen Erträge, insgesamt aber sicher keine großen Gewinne abgeworfen hätten (vgl. dagegen die Verkaufserlöse aus den tatsächlich getätigten österreichischen Importen), deren Bewirtschaftung vielmehr aus ideellen Gründen erfolgt sei (siehe UFS-Akt ZRV/52-Z1W/2006, Seite 77). Es habe sich vielmehr von Anfang an um ein teures Hobby ihres Gatten gehandelt. In seinen Steuererklärungen gibt der Bf. zudem selbst an, dass bei den ungarischen Flächen (im Vergleich zu österreichischen Anbauflächen) mit ca. 25 % weniger Ernte zu rechnen ist (siehe Band I, Seite 26). Der Bf. führte aber Mengen ein, die dem durchschnittlichen Ertrag von in Österreich gelegenen Grundstücken entsprachen, woraus sich schließen lässt, dass der Bf. eben nicht alle Erzeugnisse selbst erwirtschaftet hat, sondern zum Teil auch zugekaufte Produkte eingeführt hat.
- Nach den vom Bf. unwiderlegt gebliebenen Feststellungen des Zollamtes Wien in der o.a. Berufungsvorentscheidung (siehe Band IX, Seite 234) erfolgte die Bewirtschaftung von den dort genannten Liegenschaften in der Form, dass der Bf. dem Verpächter anstatt des

Pachtzinses 60 % der erwirtschafteten Ernteerzeugnisse überließ. Der Bf. konnte daher von den betreffenden Liegenschaften nur 40 % des Ertrages nach Österreich ausführen, sodass wiederum davon auszugehen ist, dass er die Differenz zur „bewilligten“ Menge durch Zukäufe aufgefüllt hat.

Dem Einwand des Bf., er könne zur Vorlage der Buchhaltungsunterlagen des von ihm in Ungarn gegründeten (und in den Ausfuhrzollanmeldungen als Ausführer genannten) Unternehmens nicht verpflichtet werden, ist zu entgegnen:

Nach § 115 BAO sind die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse, soweit sie abgabenrechtlich relevant sind, zu ermitteln. Die amtswegige Ermittlungspflicht der Abgabenbehörde besteht innerhalb der Grenzen ihrer Möglichkeiten und des vom Verfahrenszweck her gebotenen und zumutbaren Aufwandes. Diese grundsätzlich bestehende amtswegige Ermittlungspflicht befreit den Steuerpflichtigen jedoch nicht von seiner Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht. Der Abgabepflichtige ist in Erfüllung seiner Offenlegungspflicht (§ 119 BAO) dazu verhalten, die Richtigkeit der in seinen Anbringen dargetanen Umstände zu beweisen oder glaubhaft zu machen (§ 138 BAO) bzw. die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht bedeutsamen Umstände vollständig und wahrheitsgemäß offen zu legen. Der Nachweis bzw. die Glaubhaftmachung jener Umstände, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung (hier die Behauptung, die eingeführten Ernteerzeugnisse stammten von den von ihm gepachteten Liegenschaften) gestützt wird, obliegt in erster Linie dem Steuerpflichtigen. Die nicht gehörige Mitwirkung unterliegt der freien Beweiswürdigung.

Bei Auslandsgeschäften, bei denen der Abgabenbehörde im Allgemeinen eine genaue Überprüfung der Angaben des Abgabepflichtigen nur schwer möglich ist, sind für Zahlungen an ausländische Zahlungsempfänger erhöhte Anforderungen an die Nachweispflicht zu stellen. In einem solchen Fall tritt die Mitwirkungspflicht der Behörde in den Hintergrund. Da sich die Ermittlungsmöglichkeiten der Abgabenbehörden im Ausland auf die Möglichkeit von Rechtshilfeersuchen an die ausländischen Finanzbehörden beschränken, kommt der Mitwirkung des Abgabepflichtigen im Rahmen von Auslandssachverhalten erhöhte Bedeutung zu (vgl. Ritz³, BAO-Handbuch, Tz 10 zu § 115 BAO). Wird die erhöhte Mitwirkungspflicht verletzt, hat die Abgabenbehörde den maßgebenden Sachverhalt im Rahmen ihrer freien Beweiswürdigung festzustellen.

Das Zollamt hat den Bf. von Beginn an aufgefordert, die Buchhaltungsunterlagen vorzulegen (siehe etwa Niederschrift vom 12. April 2002, Band XII, Seite 49). Diesen wiederholten Aufforderungen hat der Bf. nicht entsprochen. Er hat auch nie behauptet, dass er keinen Zugang zu diesen Unterlagen mehr habe, sondern ausschließlich damit argumentiert, er könne zur Vorlage der betreffenden Dokumente nicht gezwungen werden. Im Zuge der

fortgesetzten Berufungsverhandlung brachte er vor, die Buchhaltungsunterlagen würden ihm „heute“ (also am 13. März 2013) nicht mehr zur Verfügung stehen. Dass er trotz Kenntnis über das gegen ihn anhängige Verfahren und obwohl ihm die Bedeutung dieser Unterlagen für die abgabenrechtlichen Würdigung seitens der Zollbehörde immer wieder vermittelt worden ist, gehindert war, Vorsorge dafür zu treffen, um der Zollverwaltung die geforderte Einsicht gewähren zu können, behauptet der Bf. nicht. Der Bf. hat damit der im Abgabenverfahren bestehenden Beweismittelbeschaffungspflicht und Vorsorgepflicht nicht entsprochen, die vor allem dann zu beachten ist, wenn Sachverhaltselemente, die ihre Wurzeln im Ausland haben, zu beurteilen sind (siehe Ritz, Rz. 10 zu § 115 BAO).

Die Missachtung der ihn treffenden Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht lässt sich u.a. auch daran besonders deutlich erkennen, dass der Bf. nun der Abgabenbehörde die Beschaffung genau jener Unterlagen auftragen möchte, die vorzulegen er sich jahrelang geweigert hat. In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass die amtswegige Ermittlungspflicht nach Lehre und Rechtsprechung durch die angesprochenen Pflichtverletzungen beeinflusst wird (VwGH 27.9.1990, 89/16/0225). In dem Ausmaß, in dem die Partei zur Mitwirkung an der Wahrheitsfindung ungeachtet ihrer Verpflichtung hiezu nicht bereit ist bzw. eine solche unterlässt, tritt die Verpflichtung der Behörde, den Sachverhalt nach allen Richtungen über das von ihr als erwiesen erkannte Maß hinaus zu prüfen, zurück (VwGH 22.4.2009, 2004/15/0144).

Es besteht daher keine Veranlassung, die Ermittlungsergebnisse der ungarischen Zollbehörden in Frage zu stellen bzw. durch ein neuerliches Amtshilfeersuchen zu kontrollieren.

Gemäß Artikel 14 ZK haben alle Personen, die unmittelbar oder mittelbar an Vorgängen im Rahmen des Warenverkehrs beteiligt sind, den Zollbehörden auf deren Verlangen innerhalb der von diesen gegebenenfalls festgesetzten Fristen alle Unterlagen und Angaben, unabhängig davon, auf welchem Träger sie sich befinden, zur Verfügung zu stellen und jede erforderliche Unterstützung zu gewähren.

Eine Bereitschaft des Bf., dieser Verpflichtung zu entsprechen, ist nicht erkennbar.

Darüber hinaus ist darauf hinzuweisen, dass es den Zollbehörden im Rahmen ihrer auf Artikel 78 ZK gestützten Befugnisse unbenommen bleibt, die Richtigkeit aller Angaben in der Zollanmeldung einer nachträglichen Überprüfung zu unterziehen.

Die Bestimmungen des Artikels 78 ZK konkretisieren nach Rechtsprechung und Lehre den Grundgedanken des Artikels 13 ZK, der den Zollbehörden einen Anspruch auf eine umfassende Kontrolle des zollrechtlichen Geschehens einräumt, für den zeitlichen Abschnitt nach Überlassung der Waren. Dadurch kommt zum Ausdruck, dass auch nach der Überlassung der

Waren zu einem Zollverfahren einschließlich des zollrechtlich freien Verkehrs die (öffentlich-rechtliche) Beziehung zwischen den Zollbehörden und dem Zollanmelder bzw. anderen Beteiligten nicht endet. Dabei erstreckt sich das Prüfungsrecht auf alle in Verbindung mit der Annahme der Zollanmeldung zu betrachtenden Aspekte (siehe Witte⁴, Rz 1 zu Art. 78 ZK).

Die in Artikel 78 ZK normierte unmittelbare Ermächtigungsgrundlage für das Tätigwerden der Zollbehörden bildet somit die Grundlage für allfällige Nachforderungen gemäß Artikel 220 Abs. 1 ZK.

Es ist daher festzustellen, dass angesichts der vorliegenden tatsächlichen und rechtlichen Umstände das Zollamt zweifellos das Recht hatte, dem Bf. entsprechende Nachweise zum Beweis dafür abzuverlangen, dass es sich bei den von ihm eingeführten Erzeugnissen tatsächlich um begünstigte Waren gehandelt hat. Die mangelnde Mitwirkung des Bf. unterliegt daher der freien Beweiswürdigung.

Im Rahmen des Erörterungsgesprächs am 10. Dezember 2008 räumte die Gattin des Bf. ein, dass die Kft. Feldfrüchte von anderen Landwirten in Ungarn zugekauft habe. Diese seien zum Teil auch nach Österreich eingeführt worden, allerdings betreffe dies ausschließlich die Einfuhren einer anderen österreichischen Landwirtin (wie aktenkundig). Ein bedeutender Teil dieser Zukäufe sei aber zu einem Zeitpunkt erfolgt, als die Einfuhren nach Österreich bereits abgeschlossen waren. Daraus ergäbe sich ihrer Ansicht nach der Nachweis, dass diese Zukäufe nicht Gegenstand der verfahrensgegenständlichen Einfuhren gewesen sein könnten.

So habe etwa die Kft mit Rechnung vom 10. August 1999 217.460 kg Gerste von einem ungarischen Unternehmen erworben. Als Lieferdatum sei der 6. August 1999 ausgewiesen. Dass diese Menge nicht nach Österreich eingeführt worden sei, ließe sich daraus ersehen, dass die letzte Einfuhr von Gerste im Jahr 1999 laut den Angaben des Abfertigungszollamtes am 5. August 1999 stattgefunden habe (abgesehen von der relativ kleinen Einfuhr von 4.020 kg am 22. September 1999).

Diesem Einwand kommt schon deshalb keine Relevanz auf das vorliegende Verfahren zu, weil Gegenstand der Nachforderung nicht die Importe aus dem Jahr 1999 sondern die Einfuhren aus den Jahren 1997 und 1998 sind.

Darüber hinaus fällt auf, dass der Bf. auch hinsichtlich dieser Menge keine Belege zu seiner Entlastung vorgelegt hat und nicht einmal angibt wer der Abnehmer dieser Ernteerzeugnisse gewesen sein soll. Schließlich sprechen auch die Ermittlungsergebnisse der ungarischen Zollbehörde, wonach die Kft nur im geringen Ausmaß inländische Verkäufe getätigt hat, gegen die Richtigkeit der Behauptung des Bf., die Waren in Ungarn weiterverkauft zu haben.

Der Bf. hat (abgesehen von beweislos vorgebrachten Behauptungen) nichts unternommen, um den begründeten Verdacht einer Zuwiderhandlung zu entkräften. Die mangelnde Mitwirkung des Bf. an der Klärung des Sachverhaltes zeigt sich am deutlichsten an der Tatsache, dass er trotz mehrmaliger Aufforderung nicht bereit war, die Buchhaltungsunterlagen seines ungarischen Unternehmens vorzulegen. Diese Belege könnten zutreffendenfalls wohl am besten unter Beweis stellen, dass er die in Ungarn erworbenen Feldfrüchte – wie von ihm behauptet – nicht nach Österreich ausgeführt, sondern in Ungarn weiterverkauft hat. Dass er der Aufforderung der Zollbehörde zur Vorlage der erwähnten Buchhaltungsunterlagen nicht entsprochen hatte, rechtfertigte der Bf. in seiner Berufungsschrift mit dem Einwand, eine derartige Verpflichtung habe für ihn nicht bestanden. Er begründete dies damit, dass er als Landwirt in Österreich pauschal besteuert werde und auch nicht Buch führen müsse.

Dieses Vorbringen überzeugt nicht. Der Bf. war in Ungarn eben nicht pauschal besteuert und war daher verpflichtet dort Bücher zu führen. Gemäß den oben zitierten Bestimmungen war er als derjenige, der eine abgabenrechtliche Begünstigung in Anspruch nahm, verpflichtet, alle für den Bestand und den Umfang der gewährten Abgabenbefreiung bedeutsamen Umstände vollständig und wahrheitsgemäß offen zu legen. Dazu gehört zweifellos auch der Nachweis, dass es sich bei den eingeführten Waren um begünstigte Erzeugnisse gehandelt hat.

In der Beschwerdeschrift bringt der Bf. ergänzend dazu vor, dass Rechnungen über den Weiterverkauf in Ungarn großteils nicht mehr vorhanden, teilweise nicht einmal ausgestellt worden und auf Grund der Betriebsprüfung nicht mehr auffindbar seien.

Dem ist zu entgegnen, dass die Glaubhaftmachung auch durch Gewährung von Einblicken in die Kontenbewegungen der Buchhaltung denkbar gewesen wäre. Der Bf. hat aber bis jetzt – trotz wiederholter Aufforderung - weder die Buchhaltung (oder auch nur Teile davon) vorgelegt noch genaue (und somit nachprüfbar) Personalien jener Personen genannt, die angeblich in Ungarn als Käufer aufgetreten sein sollen.

Erstmals im Rahmen der Berufungsverhandlung vom 25. März 2009 behauptete der Bf., die zugekauften Erzeugnisse seien an einen gewissen (zwischenzeitlich verschwundenen und nicht mehr erreichbaren!) K. verkauft worden. Dies sei in der Form von Bargeschäften geschehen. Belege dafür gäbe es keine. Die Verkäufe hätten auch keinen Niederschlag in der Buchhaltung der Kft. gefunden.

Diese sehr vagen und in der Summe doch sehr unglaubwürdigen Angaben sind schon mangels ausreichender Bestimmtheit nicht geeignet, den geforderten Nachweis für die behaupteten innerungarischen Verkäufe zu erbringen.

Der Bf. wendet auch ein, aus den Feststellungen der Abgabenbehörde erster Instanz ergäbe sich im Umkehrschluss, dass er in Ungarn überhaupt nichts geerntet oder die gesamte Ernte in Ungarn belassen habe. Dies sei absurd. Er habe seine Felder in Ungarn selbstverständlich nicht brach liegen lassen. Ziel und wirtschaftlicher Nutzen seiner Aktivität in Ungarn sei es gewesen, Feldfrüchte anzubauen. Andernfalls hätte er sich die Pacht, die Bewirtschaftung der Felder und die Gründung einer ungarischen Kft. ersparen können.

Diesem Vorbringen ist zu entgegnen, dass der Bf. durch seine Weigerung zur Vorlage der Buchhaltungsunterlagen seines Unternehmens verhindert hat, die Zollbehörde in die Lage zu versetzen, gerade diese angesprochenen Sachverhalte zu prüfen. Das Zollamt konnte daher nicht feststellen, welche (Teil-) Mengen der von ihm eingeführten Erzeugnisse zugekauft oder selbst erwirtschaftet waren. Vor allem ist nicht auszuschließen, dass der Bf. selbst nur sehr geringe Erträge erzielte und seine „Kontingente“ mit Zukäufen aufgefüllt hat, was ihm – wie er selbst einräumt – leicht möglich gewesen wäre.

Die ebenfalls erstmals im Rahmen der Berufungsverhandlung vom 25. März 2009 (beweislos) vorgebrachte Behauptung, nach damals geltenden ungarischen Recht sei es nicht erlaubt gewesen, Buchhaltungsunterlagen außer Landes zu schaffen, ist aus mehreren Gründen völlig unglaubwürdig:

Zunächst fällt auf, dass sich der Bf. im gesamten Verfahren bezüglich der seitens der Behörde mehrmals gerügten Weigerung zur Vorlage der geforderten Unterlagen sehr unterschiedlich, vor allem aber dahingehend verantwortet hat, er sei zur Beibringung dieser Belege nicht verpflichtet bzw. solche seien (bei einer zur Buchführung verpflichteten Kft) gar nicht vorhanden. Die nun erwähnten ungarischen Bestimmungen, die seinen Ausführungen nach einer Vorlage entgegengestanden sein sollen, erwähnte er jedoch mit keinem Wort, zumal er offensichtlich gar nicht in der Lage war, solche - zum Verfahrensgegenstand gültigen Bestimmungen - vorzulegen. Das Bestehen derartiger Bestimmungen steht auch im Widerspruch mit den Erfahrungen des Zollamtes Wien, das in gleichgelagerten Fällen mit derartigen Behauptungen nie konfrontiert worden ist. Wenn der Bf. angibt, in Steuerangelegenheiten hätten derartige Belege ausschließlich dem Finanzamt, dem Zollamt, dem Gemeindenotar und dem Gebührenamt übergeben werden dürfen, ist darauf hinzuweisen, dass er seiner Verpflichtung auch in der Form entsprechen hätte können, dass er die Übermittlung der angeforderten Unterlagen an die österreichischen Behörden über eine dieser Stellen veranlasst hätte.

Schließlich hätte er den österreichischen Behörden zumindest Kopien des Rechenwerkes und der Belege der Kft. zur Einsichtnahme und allfälligen Überprüfung im Amtshilfewege übermitteln können.

Es entspricht der allgemeinen Lebenserfahrung, dass eine zollredliche Person, welcher die Verwirklichung eines zollschuldbe gründenden Tatbestandes vorgeworfen wird, alles ihr nur mögliche unternimmt, um die Zollbehörde von der Unrichtigkeit dieses Vorwurfes zu überzeugen.

Dies auch dann, wenn sie die von den Zollbehörden angeforderten Beweismittel nicht vorlegen kann. Der Bf. dagegen verletzte nicht nur die ihn nach den abgabenrechtlichen Vorschriften gebotene Mitteilungs- und Offenlegungspflicht aufs Gröbste.

Erst nahezu acht Jahre nachdem er erstmals mit dem Vorwurf der Verwirklichung eines die Entstehung der Zollschild begründenden Tatbestandes konfrontiert wurde, gab er anlässlich der mündlichen Berufungsverhandlung bekannt, die zugekauften Waren an einen ungarischen Vermittler, dessen derzeitiger Aufenthalt ihm aber unbekannt wäre, abgegeben zu haben. Es ist nicht nachvollziehbar, warum der Bf. als eine vorgeblich zollredlich gehandelt habende Person nicht von vornherein der Zollbehörde zu seiner eigenen Entlastung den Namen des Abnehmers genannt hatte. Ebenso ist nicht erklärbar, warum der Bf. der Abgabenbehörde vor der Berufungsverhandlung nicht jene gesetzlichen Bestimmungen zur Kenntnis gebracht hat, die angeblich einer Vorlage der Beweismittel entgegenstanden. Im Rahmen der im Abgabenverfahren gebotenen freien Beweiswürdigung, wonach von mehreren Möglichkeiten als erwiesen jene anzunehmen ist, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lassen (VwGH 26.1.1995, 89/16/0186) wird daher vom Unabhängigen Finanzsenat als erwiesen angenommen, dass der Bf. die oben angeführten Mengen an zugekauften Ernteerzeugnissen tatsächlich eingeführt hat.

Der Bf. wendet in seiner Beschwerdeschrift vom 5. Juni 2009 u.a. ein, es könne ihn mangels rechtlicher Relevanz keine „erhöhte Mitwirkungspflicht“ treffen. Denn die laut zollamtlichen Aufzeichnungen eingeführten Waren hätten über keinerlei Kennzeichnungen oder sonstigen spezifischen Merkmale („Mascherl“) verfügt, die auf eine Herkunft der Produktion schließen hätten lassen.

Mit dieser Argumentation übersieht der Bf., dass gerade wegen dieser fehlenden Merkmale das Grenzzollamt keine Möglichkeit hatte, eine Prüfung dahingehend vorzunehmen, ob es sich bei den jeweils gestellten Ernteerzeugnissen um selbst erwirtschaftete oder um zugekaufte Feldfrüchte handelte. Der Unabhängige Finanzsenat misst daher den bereits mehrmals angesprochenen Buchhaltungsunterlagen insofern eine besondere Bedeutung zu, als sie gegebenenfalls dazu geeignet erscheinen, die Feststellungen der ungarischen Zollbehörden,

wonach der Großteil der von der Kft. zugekauften Waren von dieser an den Bf. mit Sitz in Österreich verkauft worden sei, zu widerlegen.

Dies ist natürlich nur dann der Fall, wenn die betreffenden Aufzeichnungen die vom Bf. bislang völlig beweislos behaupteten Inlandsverkäufe plausibel erscheinen lassen. Da sich die Erkenntnisse der ungarischen Zollbehörde ausschließlich auf die in der Buchhaltung der Kft. vorgefundenen Belege stützen, spricht die Weigerung des Bf. zur Vorlage dieser Unterlagen gegen die Richtigkeit seiner Verantwortung, keine zugekauften Feldfrüchte eingeführt zu haben.

Die Verantwortung des Bf., er habe die zugekaufte Ware „schwarz“ an ungarische Abnehmer weiterverkauft, ist aus mehreren Gründen völlig unglaubwürdig.

Erstens hätte sich ein Schwarzgeschäft dieses Umfangs (es handelt sich immerhin um mehr als eine Million Kilogramm alleine im hier entscheidungsmaßgeblichen Zeitraum) mit Sicherheit in der Buchhaltung nicht verbergen lassen. Dies umso mehr, als die Einkaufsrechnungen unstrittig in die Buchhaltung aufgenommen worden sind. Es ist völlig ausgeschlossen, dass den einschreitenden Organen der ungarischen Behörden im Rahmen einer Betriebsprüfung, deren Fokus auf eben diese Zukäufe gerichtet war, der verschleierte Weiterverkauf dieser Wirtschaftsgüter (samt der fehlenden Darstellung des entsprechenden Zahlungsflusses) entgangen sein könnte.

Zweitens gibt der Bf. auch keinerlei Erklärung dazu ab, welche Motivation er gehabt haben könnte, Schwarzgeschäfte im besagten Ausmaß zu riskieren. Denn der bei einer derartigen Zuwiderhandlung zu lukrierende Ertrag wäre auf Grund des in Ungarn damals herrschenden extrem niedrigen Preisniveaus für landwirtschaftliche Produkte der streitgegenständlichen Art um ein Vielfaches geringer gewesen, als der in Österreich erzielbare Verkaufserlös. So steht etwa dem Einkaufspreis der Kft. für Weizen der Firma A. (siehe Band II, Seite 5) von nur HUF 1.200 je 100 kg netto (das sind etwa € 4,616) ein Verkaufspreis des Bf. an das Unternehmen seines Vaters in der Höhe von umgerechnet ca. € 11,99 zuzüglich MWSt gegenüber (siehe Band II, Seite 128). Es spricht daher auch aus diesen Gründen alles für die Richtigkeit der Feststellungen der ungarischen Behörden, dass die Kft. die zugekauften Waren an den Bf. nach Österreich weiterverkauft hat.

Für zugekaufte Waren ist eine Abgabenbefreiung gemäß Titel IX der ZBefrVO aber nicht vorgesehen, weil gemäß Art. 39 ZBefrVO ausschließlich jene Erzeugnisse begünstigt sind, die von Landwirten erwirtschaftet werden, die ihren Betriebssitz im Zollgebiet der Gemeinschaft haben.

Die im ersten Rechtsgang noch vertretene Ansicht, wonach alle vom Bf. eingeführten Waren zum Gegenstand einer Nachforderung zu machen seien, wird nicht mehr aufrechterhalten, zumal sich mit der für ein Abgabenverfahren erforderlichen Sicherheit nicht feststellen lässt, ob der Bf. über das oben festgestellte Ausmaß hinaus auch noch weitere Mengen an Ernteerzeugnissen zugekauft und nach Österreich eingeführt hat.

Die Abgabenvorschreibung war daher entsprechend zu reduzieren.

Dem im Rahmen der Berufungsverhandlung am 28. November 2012 erhobenen Einwand des Bf., er habe erst 10 Jahre später vom Zollamt Gelegenheit bekommen, zum Ermittlungsergebnis der ungarischen Zollbehörden Kenntnis zu erlangen, ist zu entgegnen, dass das Zollamt sowohl ihm als auch seinem damaligen Vertreter die Niederschrift vom 12. April 2002 übermittelt hat. In dieser Niederschrift wird auf die Ergebnisse des Amtshilfeersuchens, die erst im Jahr 2002 beim Zollamt eingelangt sind, ausdrücklich hingewiesen. Auch die Mengen der laut ungarischer Zollbehörde festgestellten Zukäufe werden in dieser Niederschrift – getrennt nach den jeweiligen Ernteerzeugnissen und Daten des Ankaufes – detailliert dargestellt (siehe Akt XII, Blatt 14 bis 52, samt Zustellungsnachweise).

Als viertes Zwischenergebnis ist somit festzustellen, dass für die vom Bf. eingeführten Waren die Voraussetzungen für eine Eingangsabgabenbefreiung insofern nicht vorliegen, als es sich dabei um von der Kft. zugekaufte Wirtschaftsgüter handelt.

Zu den rechtlichen Erwägungen:

Das Hauptzollamt Wien hat in seinem o.a. Bescheid vom 18. April 2002 festgestellt, für die streitgegenständlichen eingangsabgabenpflichtigen Waren sei dem Bf. die Abgabenfreiheit gewährt worden, obwohl die Voraussetzungen für diese Begünstigung nicht erfüllt gewesen seien. Dadurch sei für ihn gemäß Art. 204 Abs. 1 Buchstabe b und Abs. 3 ZK die Zollschuld entstanden.

Art. 204 Abs. 1 ZK lautet:

"(1) Eine Einfuhrzollsschuld entsteht, wenn in anderen als den in Art. 203 genannten Fällen

a) eine der Pflichten nicht erfüllt wird, die sich bei einer einfuhrabgabenpflichtigen Ware aus deren vorübergehender Verwahrung oder aus der Inanspruchnahme des Zollverfahrens, in das sie übergeführt worden ist, ergeben, oder

b) eine der Voraussetzungen für die Überführung einer Ware in das betreffende Verfahren oder für die Gewährung eines ermäßigten Einfuhrabgabensatzes oder einer Einfuhrabgabenfreiheit auf Grund der Verwendung der Ware zu besonderen Zwecken nicht erfüllt wird,

es sei denn, dass sich diese Verfehlungen nachweislich auf die ordnungsgemäße Abwicklung der vorübergehenden Verwahrung oder das betreffende Zollverfahrens nicht wirklich ausgewirkt haben."

Gem. Art. 217 Abs. 1 ZK muss jeder einer Zollschuld entsprechende Einfuhrabgabebetrag - von hier nicht interessierenden Fällen abgesehen - unmittelbar bei Vorliegen der erforderlichen Angaben von den Zollbehörden berechnet und in die Bücher oder in sonstige stattdessen verwendete Unterlagen eingetragen werden (buchmäßige Erfassung).

Entsteht eine Zollschuld durch die Annahme der Zollanmeldung einer Ware u.a. zum Zollverfahren der Überführung in den zollrechtlichen freien Verkehr, so erfolgt gem. Art. 218 Abs. 1 ZK die buchmäßige Erfassung des dieser Zollschuld entsprechenden Betrages unmittelbar nach Berechnung dieses Betrages, spätestens jedoch am zweiten Tag nach dem Tag, an dem die Ware überlassen worden ist. Jedoch kann der Gesamtbetrag der Abgaben auf die Waren, die ein und derselben Person innerhalb eines von den Zollbehörden festgesetzten Zeitraums von höchstens 31 Tagen überlassen worden sind, am Ende dieses Zeitraums in einem Mal buchmäßig erfasst werden, sofern die Entrichtung dieses Gesamtbetrags gesichert worden ist. Die buchmäßige Erfassung erfolgt innerhalb von fünf Tagen nach Ablauf des betreffenden Zeitraums.

Ist der einer Zollschuld entsprechende Abgabebetrag nicht nach Art. 218 buchmäßig erfasst oder mit einem geringeren als dem gesetzlich geschuldeten Betrag buchmäßig erfasst worden, so hat die buchmäßige Erfassung des zu erhebenden Betrags oder des nachzuerhebenden Restbetrags gem. Art. 220 Abs. 1 ZK innerhalb von zwei Tagen nach dem Tag zu erfolgen, an dem die Zollbehörden diesen Umstand feststellen und in der Lage sind, den gesetzlich geschuldeten Betrag zu berechnen sowie den Zolls Schuldner zu bestimmen (nachträgliche buchmäßige Erfassung).

Die Verordnung (EWG) Nr. 918/83 des Rates vom 28. März 1983 über das gemeinschaftliche System der Zollbefreiungen, ABIEG Nr. L 105 vom 23. April 1983, S. 1, (Zollbefreiungsverordnung - ZBefrVO) regelt in ihrem Titel IX die Befreiung der von Landwirten der Gemeinschaft auf Grundstücken in einem Drittland erwirtschafteten Erzeugnisse. Der unter diesem Titel IX angeführte Art. 39 ZBefrVO lautet:

"(1) Von den Eingangsabgaben befreit sind vorbehaltlich der Artikel 40 und 41 Erzeugnisse des Acker- und Gartenbaus, der Vieh- und Bienenzucht und der Forstwirtschaft, die auf Grundstücken in einem Drittland in unmittelbarer Nähe des Zollgebiets der Gemeinschaft von Landwirten erwirtschaftet werden, die ihren Betriebssitz im Zollgebiet der Gemeinschaft in unmittelbarer Nähe des betreffenden Drittlandes haben.

(2) Für Erzeugnisse der Viehzucht gilt Absatz 1 nur, wenn die Erzeugnisse von Tieren mit Ursprung der Gemeinschaft oder von in der Gemeinschaft in den zollrechtlich freien Verkehr übergeführten Tieren stammen."

Die Befreiung gilt nach Art. 40 ZBefrVO nur für Waren, die keiner weiteren Behandlung als der nach der Ernteerzeugung oder Gewinnung üblichen Behandlung unterzogen worden sind. Die Befreiung wird nach Art. 41 ZBefrVO lediglich für Erzeugnisse gewährt, die vom Landwirt oder in dessen Auftrag in das Zollgebiet der Gemeinschaft verbracht werden.

Die Bestimmungen des Titels IX der ZBefrVO (Art. 39 ff) sehen sohin keine Abgabefreiheit "auf Grund der besonderen Verwendung der Ware" vor. Werden daher Waren in den zollrechtlich freien Verkehr übergeführt, für welche eine Eingangsabgabenbefreiung nach Art. 39 ZBefrVO in Anspruch genommen wird, ohne dass die Voraussetzungen für diese Eingangsabgabenbefreiung vorliegen, entsteht eine Zollschuld durch die Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr nicht nach Art. 204 ZK, sondern nach Art. 201 ZK (siehe VwGH vom 28. Februar 2008, Zl. 2007/16/0193).

Art. 204 Abs. 1 Buchstabe b erster Fall ZK betrifft das Entstehen einer Zollschuld, wenn eine Voraussetzung für die Überführung einer Ware in das betreffende Verfahren nicht erfüllt ist. Dafür besteht hier kein Hinweis, geht doch im Beschwerdefall nicht hervor, welche Voraussetzung für die Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr für die in Rede stehenden Waren gefehlt hätte.

Entgegen der im erstinstanzlichen Abgabenbescheid vertretenen Ansicht liegt aber auch kein Anwendungsfall des Art. 204 Abs. 1 Buchstabe b zweiter Fall ZK vor. Dies deshalb, weil nach der bezogenen Gesetzesstelle die Zollschuld nur dann entsteht, wenn die Voraussetzungen für die Gewährung eines ermäßigten Einfuhrabgabensatzes oder einer Einfuhrabgabenfreiheit **aufgrund der Verwendung der Ware zu besonderen Zwecken** nicht erfüllt wird, wovon bei Art. 39 ZBefrVO nicht gesprochen werden kann.

Nach Art. 225 Buchstabe d der Verordnung (EWG) Nr. 2454/93 der Kommission vom 2. Juli 1993 mit Durchführungsvorschriften zu der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften, ABIEG Nr. L 253 vom 11. Oktober 1993, (Zollkodex-Durchführungsverordnung - ZK-DVO) können Zollanmeldungen zur Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr für Waren im Sinne von Artikel 230 Buchstabe b) und c) (u.a. also auch für Waren, die nach dem hier relevanten Titel IX der ZBefrVO abgabenfrei sind) abgegeben werden.

Wird für eine Ware eine mündliche Zollanmeldung abgegeben, und wird auf Grund dieser mündlichen Zollanmeldung ohne Überprüfung der Angaben diese Anmeldung angenommen

und die Ware in den zollrechtlich freien Verkehr überlassen, obwohl die mündliche Zollanmeldung nach Art. 225 ZK-DVO nicht zulässig gewesen wäre, ist die nach Art. 201 ZK entstandene Zollschuld nach Art. 220 ZK nachträglich buchmäßig zu erfassen (VwGH 5.4.2011, 2008/16/0125).

Im vorliegenden Fall lagen – siehe viertes Zwischenergebnis – hinsichtlich der zugekauften Waren die Voraussetzungen für eine Zollbefreiung nach Titel IX der ZBefrVO nicht vor. Die für den Bf. als Anmelder im Zeitpunkt der Einfuhr gemäß Art. 201 ZK entstandene Zollschuld war daher nach Art. 220 ZK nachzuerheben.

Der Spruch des o.a. erstinstanzlichen Bescheides, der mit der angefochtenen Berufungsvorentscheidung unverändert übernommen wurde, war somit entsprechend abzuändern.

Der in der Beschwerdeschrift vom 5. Juni 2009 vertretenen Ansicht des Bf., wonach eine derartige Abänderung unzulässig sei, ist zu entgegnen:

Gemäß 85c Abs. 1 erster Satz ZollR-DG ist gegen Berufungsvorentscheidungen als Rechtsbehelf der zweiten Stufe (Art. 243 Abs. 2 Buchst. b) ZK) die Beschwerde an den Unabhängigen Finanzsenat zulässig.

Für die Einbringung der Beschwerde, das Verfahrens des Unabhängigen Finanzsenates sowie dessen Entscheidungen gelten, soweit die im ZollR-DG enthaltenen Regelungen nicht entgegenstehen, gemäß § 85c Abs. 8 ZollR-DG die diesbezüglichen Bestimmungen der BAO.

Gemäß § 289 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde zweiter Instanz außer in den hier nicht interessierenden Fällen des Abs.1 immer in der Sache selbst zu entscheiden. Sie ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Die Beschwerde nach § 85c ZollR-DG ist nicht auf bestimmte Gründe beschränkt, sondern uneingeschränkt zulässig und kann auch auf Gründe gestützt werden, die im erstinstanzlichen Verfahren nicht vorgebracht wurden. Sie ist somit ein volles Rechtsmittel wie die "Berufung" nach den Bestimmungen der BAO. Demnach gilt für den über die Beschwerde zur Entscheidung zuständigen Unabhängigen Finanzsenat das Prinzip der uneingeschränkten "Vollentscheidung" iSd § 289 Abs. 2 zweiter Satz BAO (vgl. VwGH 25.11.2010, 2007/16/0152).

Der Abgabenbehörde zweiter Instanz kommt jedoch nur innerhalb der "Sache" iSd § 289 Abs. 2 erster Satz BAO eine Abänderungsbefugnis zu. "Sache" ist die Angelegenheit, die den durch den Spruch des vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz bekämpften Bescheids zum Ausdruck gebrachten Inhalt des Verfahrens gebildet hat (VwGH 25.11.2010, 2007/16/0152).

"Sache" ist aber nicht der gesetzliche Tatbestand, sondern der der Entscheidung zugrunde liegende Sachverhaltskomplex. Die Identität der "Sache" ist dann gewahrt, wenn die Berufungsbehörde den unverändert angenommenen Sachverhalt rechtlich anders beurteilt (vgl. VwGH 28.2.2002, 2000/16/0317 mWH).

"Sache" des erstinstanzlichen Bescheidspruches, der durch die unbegründete Abweisung in die Berufungsvorentscheidung übernommen wurde, war die aufgrund einer Betriebsprüfung in Ungarn getroffene Feststellung, dass es sich bei den vom Bf. als Eigenanbau deklarierten und abgabefrei in das Zollgebiet der Gemeinschaft eingebrachten Feldfrüchte teilweise um Zukäufe von ungarischen landwirtschaftlichen Betrieben handelte. Nichts anderes ist auch Sache der gegenständlichen Entscheidung. Der Unabhängige Finanzsenat beurteilt diesen Sachverhaltskomplex lediglich anders, indem er in dieser Zuwiderhandlung keine Zollschuldentstehung nach Art. 204 ZK sieht, sondern die Verwirklichung der Tatbestandsmerkmale des Art. 201 iVm 220 ZK als gegeben erachtet.

Der Vollständigkeit halber wird darauf hingewiesen, dass der Unabhängige Finanzsenat entgegen der Ansicht der Abgabenbehörde erster Instanz nicht davon ausgeht, dass die Waren konkludent angemeldet worden sind. Dies deshalb, weil jede einzelne der streitgegenständlichen Einfuhren unter genauer Anführung der Warenbezeichnung, Menge und Kennzeichen des Beförderungsmittels beim Grenzzollamt ausdrücklich angemeldet worden ist. Diese Anmeldung fand ihren Niederschlag in Aufzeichnungen der Abfertigungsstelle, die die entsprechenden Angaben zum Zwecke der Überwachung der eingangsabgabefrei eingeführten Mengen in Listen erfasste. Diese Listen bildeten wiederum die Grundlage für die angefochtene Abgabenfestsetzung.

Der Bf. hat anlässlich seiner Einvernahme am 18. Juni 2008 bestätigt, dass die Mengen laut diesen „Einfuhrlisten“ den Tatsachen entsprechen. Damit ist auch sein Einwand in der Beschwerdeschrift widerlegt, wonach die Abgabenbehörde erster Instanz von unrichtigen Mengen ausgegangen sei, zumal Gegenstand der Abgabenfestsetzung ausschließlich jene Einfuhren sind, die in diesen Listen genannt sind.

Der Bf. hat bereits in seinem Schriftsatz vom 11. August 2004 zur Ergänzung des Berufungsvorbringens den Eventualantrag gestellt, auf Grundlage des Art. 220 Abs. 2 Buchstabe b ZK von der nachträglichen buchmäßigen Erfassung der Abgaben abzusehen. Dazu wird ausgeführt:

Nach der im Anlassfall zur Anwendung gelangenden gemeinschaftsrechtlichen Bestimmung des Art. 220 Abs. 2 Buchstabe b erster Unterabsatz ZK hat im gegebenen Zusammenhang die nachträgliche buchmäßige Erfassung der Zollschuld nur dann zu unterbleiben, wenn der

gesetzlich geschuldete Abgabebetrag aufgrund eines Irrtums der Zollbehörden nicht buchmäßig erfasst worden ist, dieser Irrtum vom Zollschuldner vernünftigerweise nicht erkannt werden konnte und der Zollschuldner gutgläubig gehandelt und alle geltenden Vorschriften über die Zollanmeldung eingehalten hat.

Nach ständiger Rechtsprechung werden von der vorgenannten Gesetzesstelle jedwede Irrtümer tatsächlicher oder rechtlicher Art erfasst, die eine von der Zollbehörde getroffene Entscheidung fehlerhaft machen (EuGH vom 27. 6. 1991, Rs. C-348/89). Allerdings muss der Irrtum auf ein Handeln der zuständigen Behörden zurückzuführen sein. Das Vertrauen des Zollschuldners verdient nur dann den Schutz nach der zitierten Norm, wenn die zuständige Behörde selbst die Grundlage geschaffen hat, auf der dieses Vertrauen beruht. Dementsprechend muss ein aktiver Irrtum der Zollbehörde vorliegen.

Die Zollbehörde muss am Entstehen des Irrtums mitgewirkt haben. Ein im gegebenen Zusammenhang relevanter Irrtum liegt daher nur dann vor, wenn die Behörde ihn begeht, nicht wenn sie ihm unterliegt (BFH vom 2.5.1991, VII R 117/89).

In dem Umstand, dass der Bf., nichts unternommen hat, um durch die Vorlage der geforderten Buchhaltungsunterlagen den Beweis zu erbringen, dass die von ihm eingeführten Waren doch zu Recht eingangsabgabenfrei abgefertigt wurden, kann wohl kein aktiver Irrtum der Zollbehörde erblickt werden. Dies schon deshalb nicht, weil das Zollamt zum Zeitpunkt der Zollabfertigung noch keine Kenntnis davon haben konnte, dass der Bf. bei der nachträglichen Prüfung der Zollanmeldungen die ihm gemäß Artikel 14 ZK obliegende Mitwirkungspflicht verweigern würde.

Dass ihm das Abfertigungszollamt die Auskunft erteilt habe, die Zollfreiheit wäre auch für zugekaufte Ernteerzeugnisse zu gewähren, behauptet nicht einmal der Bf. Sein Einwand, die Abgabenvorschreibung verletze die Grundsätze von Treu und Glauben ist daher nicht berechtigt.

Zur ebenfalls strittigen Frage der Ermittlung des Zollwertes hat das Zollamt Wien die Nichtanerkennung der in den vorliegenden Fakturen der Kft. ausgewiesenen Rechnungspreise zur Transaktionswertermittlung einzig damit begründet, dass der Bf. als Warenempfänger gleichzeitig Geschäftsführer und Gesellschafter der Kft. sei. Dem ist entgegen zu halten, dass gemäß Art. 29 Abs. 2 Buchstabe a ZK bei der Feststellung, ob der Transaktionswert anerkannt werden kann, die Verbundenheit von Käufer und Verkäufer allein keinen Grund darstellt, den Transaktionswert als unannehmbar anzusehen.

Nach dem Sinn und Zweck kann Art. 29 Abs. 2 ZK vielmehr nur so verstanden werden, dass ein Transaktionswert dann nicht für Zollzwecke anerkannt werden kann, wenn eine

Preisbeeinflussung vorliegt – also im Rahmen von Geschäftsbeziehungen zwischen verbundenen Personen Preise vereinbart werden, die von denen abweichen, die voneinander unabhängige Dritte unter gleichen oder ähnlichen Verhältnissen vereinbart hätten – und dadurch Abgaben gemindert werden (siehe Müller-Eiselt/Vonderbank, Zollkodex/Zollwert, Fach 4229, Rz. 832 zu Art. 29 ZK).

Eine derartige Preisbeeinflussung ist nach der Aktenlage nicht erwiesen. Bei der Ermittlung des Zollwertes ist daher dem Vorbringen des Bf. entsprechend von den Rechnungspreisen laut Fakturen der Kft. auszugehen. Dies auch deshalb, weil der Bf. nunmehr – abweichend von seinem früheren Vorbringen – selbst einräumt, dass es doch zu Kaufgeschäften zwischen ihm und der Kft. gekommen ist (siehe erstes Zwischenergebnis).

Im Übrigen ist darauf hinzuweisen, dass bei der Berechnung des Zolls im vorliegenden Fall entsprechend den Anordnungen des Zolltarifs kein Wertzoll sondern ein Gewichtszoll zur Anwendung gelangte und der Zollwert gemäß Art. 29 ZK daher bloß für die Berechnung der Einfuhrumsatzsteuer maßgeblich war (siehe § 5 Abs. 1 UStG).

Zur Neuberechnung der Abgaben:

Wie bereits oben festgestellt, ist der Abgabenfestsetzung nur die Menge der zugekauften und nachweislich für den Bf. eingeführten Waren zugrunde zu legen. Der Kft. hat in den hier relevanten Jahren 1997 und 1998 laut den Angaben der ungarischen Zollverwaltung die bereits oben erwähnte Menge von insgesamt 1.523.410,00 kg an Ernteerzeugnissen zugekauft (92.000,00 kg Weizen, 1.122.330,00 kg Mais und 309.080,00 kg an Gerste). Die Zukäufe fanden ausschließlich im Jahr 1998 statt. Nachweise für Zukäufe aus dem Jahr 1997 liegen nicht vor.

Die Festsetzung der Abgaben für Einfuhren aus dem Jahr 1997 mit dem o.a. Bescheid vom 23. Oktober 2003 erfolgte somit zu Unrecht. Aber auch bezüglich der Zukäufe aus dem Jahr 1998 war nicht die gesamte Menge von 1.523.410,00 kg einer Nacherhebung zu unterziehen. Es war vielmehr hinsichtlich dieser Waren die Zollschuld nur für jene Mengen festzusetzen, die sich aus den Aufzeichnungen des Grenzzollamtes über die tatsächlich eingeführten Waren ergeben. Das sind 60.140,00 kg Weizen, 245.270,00 kg Mais und 309.080,00 kg Gerste. Es ist zwar zu vermuten, dass auch ein Großteil der restlichen zugekauften Waren an den Bf. in Österreich verkauft und in die Gemeinschaft eingeführt worden ist. Dies konnte aber nicht mit der für ein Abgabenverfahren erforderlichen Sicherheit nachgewiesen werden. Die Festsetzung der Zollschuld war daher zu Gunsten des Bf. entsprechend abzuändern.

Ein weiterer Abzug (vor allem für die vom Bf. geltend gemachten Inlandsverkäufe) kommt mangels Vorlage entsprechender Nachweise nicht in Betracht. Die ungarische Zollverwaltung

hat zwar einen Inlandsverkauf bestätigt, aber diesbezüglich nur von unbedeutenden Mengen gesprochen. Der Bf. hat hinsichtlich des Verkaufes von Weizen und Gerste keinerlei Belege beigebracht.

Er hat aber dem Zollamt Ausgangsrechnungen der Kft. vorgelegt, denen zu entnehmen ist, dass eine Menge von 833.120,00 kg Mais an in Ungarn ansässige Abnehmer verkauft worden ist. Ob es sich dabei um von der Kft. zugekauften Mais handelt oder ob diese Waren von den von der Kft. bewirtschafteten Flächen stammt, konnte nicht mit Sicherheit geklärt werden. Selbst wenn man davon ausgeht, dass die zuletzt genannte Menge zur Gänze von den Zukäufen stammt, ist für den Bf. nichts gewonnen, weil die laut Abgabenbehörde erster Instanz dem Bf. zur Last gelegte Menge an im Jahr 1998 eingeführtem Mais in der verbleibenden Differenz ihre Deckung findet, wie der folgenden Aufstellung zu entnehmen ist:

Aufstellung Mais

Zugekauft und laut ungarischer Zollverwaltung an den Bf verkauft wurde	1.122.330,00 kg
abzüglich Inlandsverkäufe	- 833.120,00 kg
verbleibende Menge	289.210,00 kg
Tatsächlich erfolgte Einfuhren für den Bf. laut Grenzzollamt	245.270,00 kg

Das Zollamt ist im erstinstanzlichen Abgabenbescheid daher zu Recht von einer Menge von 245.270,00 kg an Mais für das Jahr 1998 ausgegangen. Die betreffenden Einfuhren waren daher auch bei der im Rahmen der vorliegenden Entscheidung vorzunehmenden Neuberechnung der Abgaben entsprechend zu berücksichtigen.

In der Berufungsverhandlung vom 13. März 2013 brachte der Bf. u.a. vor, aus den der ungarischen Zollverwaltung zum damaligen Zeitpunkt zur Gänze zur Verfügung gestandenen Buchhaltungsunterlagen der ungarischen Kft. ergäbe sich, dass die in dem Schreiben vom 19. Dezember 2001 genannten Produkte in dort genannter Menge von der ungarischen Firma in Ungarn zugekauft worden seien.

Diesen Ausführungen ist uneingeschränkt zuzustimmen und die vorliegende Entscheidung gründet sich u.a. auf eben diese Ermittlungsergebnisse.

Wenn aber der Bf. einwendet, diese zugekauften Waren, seien nur zu einem geringen Teil nach Österreich und zwar ausschließlich durch Verkäufe an die in der Berufungsverhandlung genannten Personen verbracht worden, kann ihm nicht gefolgt werden. Diese Behauptungen finden keine Deckung in der Aktenlage und stehen im Widerspruch mit den Ergebnissen des Amtshilfeverfahrens.

Denn die ungarische Zollverwaltung hat (unter eindeutiger Bezugnahme auf die von der Kft. zunächst von anderen ungarischen Unternehmen zugekauften Ernteerzeugnisse) ausdrücklich festgestellt, dass laut Buchhaltung der Kft. der Großteil der Verkäufe dieser Waren mit Österreich abgewickelt worden sei, namentlich mit dem Bf., einem Mitglied der Kft.

Im Beschwerdefall ist die Zollschild nach Art. 201 Abs. 2 ZK jeweils in dem Zeitpunkt entstanden, in dem die betreffenden Zollanmeldungen abgegeben worden sind. Das Datum der Abgabe aller Zollanmeldungen ist den oben erwähnten „Einfuhrlisten“ zu entnehmen, deren Richtigkeit der Bf. am 18. Juni 2008 ausdrücklich bestätigt hat. Da aber nicht alle in diesen Listen genannten Einfuhren einer Nachforderung zu unterziehen sind und nicht feststellbar ist, welche dieser Einfuhren eigene bzw. zugekaufte Ernteerzeugnisse betrifft hat der Unabhängige Finanzsenat in Anlehnung an die Bestimmungen des Art. 214 ZK bei der Neuberechnung die jeweils am weitest zurückliegenden Einfuhren herangezogen.

Denn immer dann, wenn der genaue Tathergang schwer zu rekonstruieren ist, kann gegebenenfalls der Entstehungszeitpunkt der Zollschild nach den Bestimmungen des Art. 214 ZK ermittelt werden (siehe Witte, 5. Auflage, Rz. 15 zu Art. 214 ZK).

Wenn irgendwelche, wenn auch ungenaue Anhaltspunkte für eine Zollschildentstehung zu einem früheren Zeitpunkt als dem in Art. 214 Abs. 2 erster Satz ZK normierten Zeitpunkt der eigenen Feststellungen der Zollbehörden vorliegen, ist gemäß Art. 214 Abs. 2 zweiter Satz ZK auf den am weitesten zurückliegenden Zeitpunkt, zu dem alle verfügbaren Angaben vorliegen, abzustellen (siehe Witte, 5. Auflage, Rz. 17 zu Art. 214 ZK).

Zur Verjährung

Gem. Art. 221 Abs. 3 ZK (in der im Beschwerdefall noch anzuwendenden Stammfassung) darf die Mitteilung an den Zollschildner nach Ablauf einer Frist von drei Jahren nach dem Zeitpunkt des Entstehens der Zollschild nicht mehr erfolgen. Konnten die Zollbehörden jedoch aufgrund einer strafbaren Handlung den gesetzlich geschuldeten Abgabebetrag nicht genau ermitteln, so kann die Mitteilung noch nach Ablauf der genannten Dreijahresfrist erfolgen, sofern dies nach geltendem Recht vorgesehen ist.

Gem. § 74 Abs. 1 des Zollrechts-Durchführungsgesetzes (ZollR-DG) gilt die Mitteilung nach Art. 221 Abs. 1 ZK als Abgabenbescheid.

Gem. § 74 Abs. 2 ZollR-DG idF vor der Novelle BGBl. I Nr. 13/1998 beträgt die Verjährungsfrist bei Eingangs- und Ausgangsabgaben drei Jahre ab dem Zeitpunkt des Entstehens der Abgabenschuld. Bei hinterzogenen Eingangs- und Ausgangsabgaben beträgt diese Frist zehn Jahre, bei Einfuhr- und Ausfuhrabgaben jedoch nur dann, wenn die

Zollbehörden infolge eines ausschließlich vor einem Gericht oder einem Spruchsenat zu verfolgenden Finanzvergehens die Abgabenschuld binnen drei Jahren ab ihrem Entstehen nicht oder nicht genau ermitteln können. Die Verjährungsfrist bei anderen Geldleistungen bestimmt sich nach den allgemeinen abgabenrechtlichen Vorschriften.

Durch die Novelle BGBl. I Nr. 13/1998 wurde mit Wirksamkeit ab 1. Jänner 1998 (vgl. § 120 Abs. 1c ZollR-DG) der zweite Satz der genannten Bestimmung dahingehend geändert, dass bei hinterzogenen Einfuhr- und Ausfuhrabgaben die Zehn-Jahresfrist nur dann anzuwenden ist, wenn die Zollbehörden den gesetzlich geschuldeten Abgabebetrag infolge eines ausschließlich vor einem Gericht oder einem Spruchsenat zu verfolgenden Finanzvergehens nicht oder nicht genau ermitteln konnten.

Wie der Europäische Gerichtshof in seinem Urteil vom 23. Februar 2006, Rs. C-201/04 ("Molenbergnatie NV"), ausgesprochen hat, verjährt mit dem Ablauf der in Art. 221 Abs. 3 ZK vorgesehenen Frist, vorbehaltlich der in dieser Vorschrift vorgesehenen Ausnahme, der Anspruch auf Entrichtung der Zollschuld, was der Verjährung der Schuld selbst und damit ihrem Erlöschen gleichkommt. Daher ist Art. 221 Abs. 3 ZK - anders als Art. 221 Absätze 1 und 2 ZK - als materiellrechtliche Bestimmung anzusehen. Aus diesem Urteil folgt, dass eine Zollschuld nur den zum Zeitpunkt ihrer Entstehung geltenden Verjährungsregeln unterliegt, selbst wenn das Verfahren zur Erhebung der Schuld erst nach dem Inkrafttreten anderer oder geänderter Verjährungsregeln eingeleitet wurde (VwGH 2.9.2008, 2005/16/0083).

Im Beschwerdefall ist die Zollschuld nach Art. 201 Abs. 2 ZK jeweils in dem Zeitpunkt, in dem die betreffenden Zollanmeldungen angenommen wurden, entstanden. Die Verjährungsfristen haben somit bei den verfahrensgegenständlichen Einfuhren, jeweils im Zeitraum von Juli bis November 1998 zu laufen begonnen (siehe Angaben unter der Spalte „FälligkeitDat“ in den Beiblättern). Die Mitteilung über die nachträgliche buchmäßige Erfassung mittels o.a. Bescheid vom 23. Oktober 2003 wurde daher hinsichtlich dieser Einfuhren nach Ablauf der Dreijahresfrist erlassen.

Mangels Vorliegens einer diesbezüglichen Entscheidung in einem Strafverfahren hat der Unabhängige Finanzsenat die Rechtsfrage, ob eine Hinterziehung von Abgaben vorliegt und damit die zehnjährige Verjährungsfrist gegeben ist, im Abgabenverfahren als Vorfrage iSd § 116 BAO zu behandeln.

Entscheidend für die Verjährungsfrage ist u. a., ob nach den getroffenen Feststellungen vorsätzlich - ohne den Tatbestand des Schmuggels zu erfüllen - unter Verletzung einer zollrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Verkürzung von Eingangs- oder Ausgangsabgaben bewirkt wurde (§ 35 Abs. 2 FinStrG).

Dabei ist vor allem darauf Bedacht zu nehmen, dass eine Abgabenhinterziehung nicht schon bei einer (objektiven) Abgabenverkürzung vorliegt, sondern Vorsatz erfordert, und eine Abgabenhinterziehung somit erst als erwiesen gelten kann, wenn - in nachprüfbarer Weise - auch der Vorsatz feststeht. Vorsätzliches Handeln 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.

Im vorliegenden Fall erachtet es der Unabhängige Finanzsenat als erwiesen, dass der Bf. Kenntnis davon hatte, dass es sich bei den verfahrensgegenständlichen Ernteerzeugnissen um zugekaufte Waren gehandelt hat, zumal er Gesellschafter und Geschäftsführer der Kft. war, die in allen Fällen als Käufer der Wirtschaftsgüter aufgetreten ist. Darüber hinaus ist als erwiesen anzunehmen, dass der Bf. für diese Waren im Wissen darüber eine Zollanmeldung zur Überführung in den freien Verkehr abgegeben hat (bzw. durch eine von ihm beauftragte Person abgeben ließ), dass die Voraussetzungen für die von ihm beantragte Zollbefreiung nach Titel IX der Zollbefreiungsverordnung nicht vorlagen. Denn dem Bf. waren – wie er selbst eingeräumt hat (siehe Niederschrift vom 4. März 2003, Zl. ZZZ) – die betreffenden gesetzlichen Vorschriften der zitierten Verordnung bekannt.

Der Bf. gab im Zuge der Berufungsverhandlung vom 28. November 2012 darüber hinaus an, dass das Zollamt XxX (zweifelloso auf der Basis der Angaben des Bf. über die Größe der von ihm in Ungarn bewirtschafteten Flächen) Feststellungen über die zu erwartenden Durchschnittserträge eingeholt habe. Auf der Grundlage dieser Erkenntnisse sei ihm dann vor der jeweiligen Ernte die Einfuhr von Feldfrüchten in bestimmten Mengen bewilligt worden. Ausgehend von diesen Mengenangaben seien vom Zollamt XxX Listen angefertigt worden, auf denen die jeweils eingeführte Menge abgeschrieben worden sei.

Der Bf. hatte also Kenntnis davon, dass die abgabenfreie Einfuhr ausschließlich für jene Ernteerzeugnisse zulässig war, die von den von ihm bewirtschafteten Flächen stammten und dass für zugekaufte Feldfrüchte diese Zollbefreiung nicht in Betracht kam. Dem Bf. als Zollanmelder ist demnach vorzuwerfen, dass er wissentlich und willentlich hinsichtlich der nicht begünstigten Waren insofern falsche Angaben in den Zollanmeldungen gemacht hat, als er dem Zollamt gegenüber so getan hat, als ob es sich um nicht zugekaufte und somit zollfreie Waren handelte. Nur durch diese Zuwiderhandlungen bei den Zollabfertigungen war es dem Bf. möglich, die zugekauften Waren nach der Einfuhr zu einem im Vergleich zu den ungarischen Marktverhältnissen viel höheren Preis an das Unternehmen seines Vaters zu verkaufen und dadurch Einnahmen in bedeutender Höhe zu lukrieren.

Aus all diesen Gründen kann kein Zweifel daran bestehen, dass dem Bf. vorsätzliche Tatbegehung vorzuwerfen ist.

Den obigen Ausführungen ist zu entnehmen, dass der strafbestimmende Wertbetrag im vorliegenden Fall € 71.320,55 beträgt und somit die in § 53 Abs. 2 Buchstabe a FinStrG genannte Grenze von € 50.000,00 übersteigt. Hinsichtlich der Ahndung des vom Bf. vorsätzlich begangenen Finanzvergehens liegt daher eine gerichtliche Zuständigkeit iSd § 53 Abs. 1 FinStrG vor.

Die für die Durchführung des vorliegenden Abgabenverfahrens überaus bedeutsame Beantwortung des – nicht zuletzt im Hinblick auf das durchzuführende Finanzstrafverfahren initiierten – Amtshilfeersuchens durch die ungarischen Behörden langte erst im März 2002 beim Hauptzollamt Wien ein. Die Zollbehörden konnten daher die genaue Höhe der für den Bf. im Jahr 1998 entstandenen Abgabenschuld nicht innerhalb der in § 74 Abs. 2 ZollR-DG genannten Frist von drei Jahren genau ermitteln.

Es lagen daher alle Voraussetzungen für die Anwendung der in der zitierten Norm genannten 10-Jahresfrist vor.

Zur Festsetzung der Abgabenerhöhung:

Die Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Abgabenerhöhung gemäß § 108 ZollR-DG war nach den oben angeführten Feststellungen über die Höhe der jeweils entstandenen Zollschuld entsprechend anzupassen.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Beilagen:

- 1 Berechnungsblatt betreffend 8 Einfuhren von Weizen im Jahr 1998
samt 8 Berechnungsblätter betreffend die entsprechende Abgabenerhöhung
- 1 Berechnungsblatt betreffend 27 Einfuhren von Mais im Jahr 1998
samt 27 Berechnungsblätter betreffend die entsprechende Abgabenerhöhung
- 1 Berechnungsblatt betreffend 34 Einfuhren von Gerste im Jahr 1998
samt 34 Berechnungsblätter betreffend die entsprechende Abgabenerhöhung

Wien, am 3. April 2013