

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Rudolf Wanke als Vorsitzenden, die Richterin Mag. Gertraud Hausherr als beisitzende Richterin, Stv. Kammerdirektor Ing. Mag. Dr. Martin Jilch als fachkundigen Laienrichter und Edeltraud Müller-Kogler als fachkundige Laienrichterin, über die die als Beschwerde weitergeltende Berufung des H**** M****, ****Adresse****, vertreten zunächst durch Allaudit, Buchprüfungs- und SteuerberatungsgmbH, nunmehr durch Allaudit & Partner Steuerberatung OG, 1090 Wien, Alserstraße 24, vom 2. 8. 2004, gegen die Bescheide des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart, 7001 Eisenstadt, Neusiedlerstraße 46, vom 2. 7. 2004 zur Steuernummer 38**** betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 1996 bis 2000, nach der am 20. 9. 2018 am Bundesfinanzgericht in Wien über Antrag der Partei (§ 78 BAO i. V. m. § 274 Abs. 1 Z 1 BAO) im Beisein der Schriftführerin Gerda Gülüzar Ruzsicska und in Anwesenheit von Univ.-Lektor Dr. Peter Brauner für die steuerliche Vertretung sowie von Fachexpertin Hofrätin Mag. Anna Holper und Amtsdirektor Johann Rauner für das Finanzamt abgehaltenen mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden ersatzlos aufgehoben.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine (ordentliche) Revision nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang

Der vollständige Verfahrensgang ist dem Erkenntnis BFG 22. 6. 2018, RV/7101961/2004 betreffend Umsatzsteuer 1997 bis 2002 zu entnehmen.

Der Verfahrensgang ist hier insoweit wiedergegeben, als er (auch) die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer 1996 bis 2000 betrifft bzw. i. w.S. betreffen könnte.

Vorlage betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer

Mit Bericht vom 10. 9. 2004, eingelangt am 3. 12. 2004, legte das Finanzamt folgende Berufungen des Berufungswerbers (Bw) und späteren Beschwerdeführers (Bf) H***** M***** dem damaligen Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor:

Abgabenart und Bescheidbezeichnung oder Erkenntnis sowie gegebenenfalls Zeitraum oder Stichtag	Datum des Bescheides (TT.MM.JJJJ)	Berufung oder Beschwerde (FinStrG) Einbringungsdatum: 02.08.2004 Blatt/Jahr/Akt
U 1997-2000	02.07.2004	62/00/E
U 2001-2002	02.07.2004	62/00/E
E 1996-2000	02.07.2004	62/00/E

Eine mündliche Verhandlung sei nicht beantragt worden, ein Betrag von 47.793,14 Euro sei gemäß § 212a BAO ausgesetzt.

Streitpunkt sei:

Einkünfte aus einem inländischen Handelsbetrieb statt Einkünften aus ausländischer Landwirtschaft unter Progressionsvorbehalt

Das Finanzamt beantragt, die Berufung lt. BP-Bericht abzuweisen.

Berufungsvorentscheidungen wurden nicht erlassen, die Berufung gegen die Wiederaufnahmebescheide Einkommensteuer 1996 bis 2000 wurde dem Unabhängigen Finanzsenat nicht vorgelegt.

Aussetzung der Entscheidung

Mit Bescheid vom 22. 6. 2007 setzte der Unabhängige Finanzsenat die Entscheidung über die ihm vorgelegte Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide 1997 bis 2002 und die Einkommensteuerbescheide 1996 bis 2000 gemäß § 281 i. V. m. § 282 BAO bis zur Beendigung des beim Unabhängigen Finanzsenat zu den Geschäftszahlen ZRV/50-42-Z1/W/06 schwebenden Verfahrens aus. Mit Bescheid vom 17. 9. 2009 erfolgte eine Verlängerung der Aussetzung der Entscheidung zu den Folgeverfahren.

Entscheidungen im Zollverfahren

Mit Berufungsentscheidungen vom 25. 3. 2009, ZRV/0050-Z1W/06, ZRV/0051-Z1W/06 und ZRV/0052-Z1W/06 entschied der Unabhängige Finanzsenat über die Beschwerden des Bw gegen Berufungsvorentscheidungen des Zollamts Wien betreffend Eingangsabgaben und Abgabenerhöhung.

Gegen diese Berufungsentscheidungen wurde Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof erhoben, der mit Erkenntnis VwGH 28. 6. 2012, 2009/16/0076 u. a., die angefochtenen Bescheide wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufhob.

Mit Berufungsentscheidungen vom 3. 4. 2013, ZRV/0019-Z1W/12 und ZRV/0020-Z1W/12 entschied der Unabhängige Finanzsenat neuerlich über die Beschwerden des Bw gegen Berufungsvorentscheidungen des Zollamts Wien betreffend Eingangsabgaben und Abgabenerhöhung.

Mit Beschluss VwGH 17. 3. 2016, 2013/16/0118, 0119-7, lehnte der Verwaltungsgerichtshof eine Beschwerde des Bf gegen die Bescheide des Unabhängigen Finanzsenates 1.) vom 3. April 2013, Z1. ZRV/0019-Z1W/12 (protokolliert zur hg. Z1. 2013/160118), und 2.) vom 3. April 2013, Z1. ZRV/0020-Z1W/12 (protokolliert zur hg. Z1. 2013/16/0119), jeweils betreffend Eingangsabgabenschuld und Abgabenerhöhung, ab.

Fragebogen betreffend Tätigkeitsbeginn

Am 7. 10. 1997 langte beim Finanzamt ein am 26. 9. 1997 unterfertigter Fragebogen Verf 24 ein, wonach der Bf angab, in Ungarn eine Landwirtschaft seit 1996 zu betreiben ("Progressionsvorbehalt"). Der voraussichtliche Gewinn betrage im Eröffnungsjahr und im Folgejahr 16.000 S, der Jahresumsatz im Eröffnungsjahr "Gewinnpauschalierung 31% vom EW". Der Ort der Geschäftsleitung sei in *****Adresse_2*****. Der Bf beziehe ferner nichtselbständige Einkünfte von 100.000 S.

Kontrollmitteilungen der Zollverwaltung

Im Finanzamtsakt befinden sich unter den Dauerbelegen unter anderem Kontrollmitteilungen der Zollverwaltung an das Finanzamt:

KM 29. 7. 1997:

Gem. Titel IX der Zollbefreiungsverordnung ist lt. Weisung (ZK-1840 der Zolldokumentation) an das zuständige Finanzamt (Eisenstadt) eine Kontrollmitteilung über das Ausmaß der im Drittland bewirtschafteten Flächen, sowie über Art und Umfang der abgabenfrei eingeführten landwirtschaftlichen Erzeugnisse zu übermitteln.

[...]

*Der auf diesen Grundstücken im Jahre 1996 geerntete Mais (472.880 kg) wurde von M***** in den Monaten Mai und Juni 1997 abgabenfrei in das Zollgebiet eingebracht.*

Der Begünstigte wurde mündlich vom Ergehen dieser Kontrollmitteilung in Kenntnis gesetzt.

KM 29. 7. 1997:

Gem. Titel IX der Zollbefreiungsverordnung ist lt. Weisung (ZK-1840 der Zolldokumentation) an das zuständige Finanzamt (Eisenstadt) eine Kontrollmitteilung über das Ausmaß der im Drittland bewirtschafteten Flächen, sowie über Art und Umfang der abgabenfrei eingeführten landwirtschaftlichen Erzeugnisse zu übermitteln.

[...]

Die auf den o.a. Grundstücken erwirtschafteten Erträge aus dem Erntejahr 1998:

581.630 kg Gerste

60.140 kg Weizen

245.270 kg Mais sowie

51.200 kg Sonnenblumen aus der Ernte 1997, wurden an den, in den internen Aufzeichnungen angeführten Tagen des Jahres 1998, Abgaben und Lizenzbefreit gem. VO (EWG 918/83) in das Zollgebiet eingebracht.

Der Begünstigte wurde mündlich vom Ergehen dieser Kontrollmitteilung in Kenntnis gesetzt.

KM 14. 2. 2000:

Gem. Ttl. IX der Zollbefreiungsverordnung ist lt. ergangener Weisung (ZK-1840 der Zolldokumentation), an das zuständige Finanzamt eine Kontrollmitteilung, über das Ausmaß der im Drittland bewirtschafteten Flächen, sowie über Art und Umfang der abgabenfrei eingeführten landwirtschaftlichen Erzeugnisse zu übermitteln.

[...]

Von den auf den angeführten Grundstücken im Jahre 1999 erwirtschafteten Erträgen, wurden an den, in den beiliegenden Aufzeichnungen angeführten Tagen,

172.760 kg Gerste sowie

952.630 kg Mais, Abgaben und Lizenzbefreit gem. VO (EWG 918/83) in das Zollgebiet eingebracht.

Der Begünstigte wurde vom Ergehen dieser Kontrollmitteilung mündlich im Kenntnis gesetzt.

KM 28. 12. 2000:

Gem. Ttl. IX der Zollbefreiungsverordnung ist lt. ergangener Weisung (ZK-1840 der Zolldokumentation), an das zuständige Finanzamt eine Kontrollmitteilung, über das Ausmaß der im Drittland bewirtschafteten Flächen, sowie über Art und Umfang der abgabenfrei eingeführten landwirtschaftlichen Erzeugnisse zu übermitteln.

[...]

Von den auf den angeführten Grundstücken im Jahr 2000 erwirtschafteten Erträgen, wurden an den in den beiliegenden Aufzeichnungen angeführten Tagen:

1.280.370 kg Mais und

204.600 kg Weizen, Abgaben- und Lizenzbefreit gem. VO (EWG 918/83) in das Zollgebiet eingebracht.

*ferner hat M***** den Rest aus der Maisernte des Vorjahres, 325.850 kg, an den in den Aufzeichnungen ersichtlichen Tagen, ebenfalls Abgaben- und Lizenzbefreit in das Zollgebiet eingebracht.*

Aktenkundig sind ferner verschiedene Bestätigungen des Gemeindeamts K***** betreffend näher bezeichnete land- und forstwirtschaftliche Grundstücke, sowie Stellungsverzeichnisse für Zollgüter und Bestätigungen des Bf, was auf den Flächen angebaut wurde.

Steuererklärungen

Im vom Finanzamt vorgelegten Veranlagungsakt finden sich betreffend die Veranlagungsjahre 1996 bis 2000 folgende Steuererklärungen:

1998

E 25 für das Jahr 1998:

Zupachtung von Ackerfläche von 0,1629 ha mit einem Hektarsatz von 8.000 ergibt einen Einheitswert von 1.300, davon 27% (Grundbetrag) sind 351, zusätzlich zum Grundbetrag wurden keine Einnahmen und Ausgaben geltend gemacht, Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft 351 S.

E 1 für das Jahr 1998:

Unter anderem Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft von 351 S sowie Einkünfte, für die einem anderen Staat das Besteuerungsrecht zusteht, von 61.360 S.

Beigefügt war folgende "Ermittlung des Gewinnes aus Land- und Forstwirtschaft in Ungarn":

Berechnung zwecks Ermittlung des Progressionsvorbehaltes:

bewirtschaftete Fläche in Ungarn: 153,4 ha

Einheitswert-Hektarsatz wie Vorjahr

153,4 x	4.000 =	613.600 EW
x	35% =	214.760

abzüglich Pachtschilling

153,4 x	1.000 =	153.400
---------	---------	---------

Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft in Ungarn: 61.360

Das Finanzamt korrigierte:

Berechnung zwecks Ermittlung des Progressionsvorbehaltes:

bewirtschaftete Fläche in Ungarn: 153,4 ha

Einheitswert-Hektarsatz wie Vorjahr

153,4 x	4.500 =	690.300 EW
x	35% =	241.605

abzüglich Pachtschilling

153,4 x	1.000 =	153.400
---------	---------	---------

Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft in Ungarn: 88.205

Fläche 98:

1) W&W Agro lt. KM: 115 ha

2) Agro Kft lt. KM: 38,4 ha

153,4 ha

*ha-Satz lt. Bewertung für Lage W***** zwischen 1.000 + 8.000. Durchschnitt = 4.500
(Einigung mit Fr. Mag. Wi***** am 31.1.2000)*

1999

E 25 für das Jahr 1999:

Zupachtung von Ackerfläche von 0,1629 ha mit einem Hektarsatz von 8.000 ergibt einen Einheitswert von 1.300, davon 27% (Grundbetrag) sind 351, zusätzlich zum Grundbetrag wurden keine Einnahmen und Ausgaben geltend gemacht, Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft 351 S.

E 1 für das Jahr 1999:

Unter anderem Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft von 351 S sowie Einkünfte, für die einem anderen Staat das Besteuerungsrecht zusteht, von 81.840 S.

Beigefügt war folgende "Ermittlung des Gewinnes aus Land- und Forstwirtschaft in Ungarn":

Berechnung zwecks Ermittlung des Progressionsvorbehaltes:

bewirtschaftete Fläche in Ungarn: 142,3 ha

Einheitswert-Hektarsatz wie Vorjahr

<i>142,33 x</i>	<i>4.500 =</i>	<i>640.485 EW</i>
<i>x</i>	<i>35% =</i>	<i>224.170</i>

abzüglich Pachtschilling

<i>142,33 ha x</i>	<i>1.000 =</i>	<i>142.330</i>
--------------------	----------------	----------------

Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft in Ungarn: 81.840

2000

E 25 für das Jahr 2000:

Zupachtung von Ackerfläche von 0,1629 ha mit einem Hektarsatz von 8.000 ergibt einen Einheitswert von 1.300, davon 27% (Grundbetrag) sind 351, zusätzlich zum Grundbetrag wurden keine Einnahmen und Ausgaben geltend gemacht, Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft 351 S.

E 1 für das Jahr 2000:

Unter anderem Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft von 351 S sowie Einkünfte, für die einem anderen Staat das Besteuerungsrecht zusteht, von 136.597 S.

Beigefügt war folgende "Ermittlung des Gewinnes aus Land- und Forstwirtschaft in Ungarn":

Berechnung zwecks Ermittlung des Progressionsvorbehaltes:

bewirtschaftete Fläche in Ungarn: 237,6 ha

Einheitswert-Hektarsatz wie Vorjahr

237,56 x	4.500 =	1.069.020 EW
x	35% =	374.157

abzüglich Pachtschilling

237,56 ha x	1.000 =	237.560
-------------	---------	---------

Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft in Ungarn: 136.597

Umsatzsteuererklärungen für die Veranlagungsjahre 1997 bis 2002 sind nicht aktenkundig.

Außenprüfung

Beim Bf fand betreffend Umsatzsteuer 1996 bis 2000 und Einkommensteuer 1996 bis 2000 eine Außenprüfung statt. Dem Bericht über die Prüfung der Aufzeichnungen gemäß § 151 Abs. 3 BAO vom 29. 6. 2004 lässt sich unter anderem entnehmen:

...

Tz. 1 Betriebsgegenstand oder Art der Tätigkeit

Landesproduktehandel

Tz. 2 Rechtsform Einzelunternehmen

...

Tz. 10 Ermittlung des Gewinnes:

Ermittlungsart: § 4 Abs. 1 EStG 1996 - 2000

...

Tz. 12 Sonstige Feststellungen zur Führung der Bücher:

Antragsgemäß erfolgt die Gewinnermittlung für den BP - Zeitraum gem. § 4 Abs 1 EStG. In Anlehnung an die derzeitige Rechtsprechung sind die im Rahmen der BP ermittelten Verluste in voller Höhe vortragsfähig.

...

Tz. 13

A. Umsatzsteuervoranmeldungen

Bei Prüfung der Umsatzsteuervoranmeldungen ergeben sich

[] für den Zeitraum 1.1.2001 bis 31.12.2002 keine Feststellungen, die zu einer Änderung der erklärten Besteuerungsgrundlagen führen.

[X] die in den Tz. ----- angeführten Feststellungen.

...

Tz. 14

Umsätze aus Handelsbetrieb

a Wie im Zuge der Schlußbesprechung ausführlich dargelegt worden ist (siehe dazu auch die ausführlichen Ausführungen in Tz.), erzielte der Abgpfl. im BP - Zeitraum Umsätze aus Handelsbetrieb, die dem ermäßigten Steuersatz unterliegen.

Nachstehend angeführte Umsätze aus Handelsbetrieb werden im Prüfungszeitraum der Umsatzsteuerbemessung zugrunde gelegt (in ATS):

<i>Jahr:</i>	<i>Gesamtnettoumsatz aus dem Handelsbetrieb:</i>	<i>Steuersatz:</i>
<i>1997:</i>	<i>856.660,55</i>	<i>10%</i>
<i>1998:</i>	<i>1.503.909,47</i>	<i>10%</i>
<i>1999:</i>	<i>676.362,76</i>	<i>10%</i>
<i>2000:</i>	<i>2.334.611,06</i>	<i>10% nach Rechnungsberichtigung!</i>

b Die von Fa. Ka***** im Jahr 1998 vereinnahmte Provision ist im Jahr 1998 mit netto ATS 213.875,03 (mit 20 %) zu versteuern (siehe NS vom 15.6.04).

c Zu versteuernde Entgelte lt. BP

Auf Grund der vorstehend angeführten Ziffern sind folgende Umsätze im BP - Zeitraum der Umsatzsteuerbemessung zugrunde zu legen :

		10%	20%
1997:	856.660,55	856.660,55	0,00
1998:	1.171.784,50	1.503.909,47	213.875,00
1999:	676.362,76	676.362,76	0,00
2000:	2.334.611,06	2.334.611,06	0,00

Tz. 15 Umsatzsteuernachschau

Analog zum BP - Zeitraum wurden für den Nachschauzeitraum 2001 und 2002 die nachstehend angeführten steuerpflichtigen Umsätze aus Handelsbetrieb festgestellt :

(ATS / €)

2001:	774.531,80	56.287,42 10% nach Rechnungsberichtigung
2002:	346.023,80	25.146,53 10% nach Rechnungsberichtigung

Tz 16 abzugsfähige Vorsteuern

Die in der Faktura der Fa. J. M***** GesmbH vom 6.7.01 für die Nutzung des Massey Ferguson in Rechnung gestellten Kosten bzw. die darauf entfallende VSt von € 553,65 (= ATS 7.618,40) ist im Rahmen der Ust - Nachschau des Jahres 2001 in voller Höhe als abzugsfähige Vorsteuer zu berücksichtigen.

...

Tz. 23 Handelsbetrieb

Wie in Tz. ausführlich erläutert wird, erzielte der Abgpfl im BP - Zeitraum inländische, unbeschränkt steuerpflichtige Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

a Der Gewinnermittlung aus Handelsbetrieb sind dabei folgende, im Zuge der BP bereits ausführlich besprochene Rohgewinne zugrunde zu legen:

1997: 436.017,55

1998: 867.033,73

1999: 332.827,39

2000: 820.910,56

b Antragsgemäß erfolgt die Gewinnermittlung für den BP - Zeitraum gem. § 4 / 1 EStG. Vom bevollm. Vertreter ist daher für den 1.1.2001 eine entsprechende Eröffnungsbilanz zu erstellen, in der sowohl die Forderungen der Zollbehörde als auch die Ust-Nachforderungen zu passivieren sind.

c Zollnachforderungen :

Nachdem seitens des bevollm. Vertreters beantragt wurde, das Betriebsergebnis gem. § 4 / 1 EStG zu ermitteln, gelangen die von den Zollbehörden zur Vorschreibung gebrachten Nachforderungen an Zoll (Z5) bzw. Abgabenerhöhung (ZN) in den Jahren der Fälligkeit lt. Bescheiden des HZA wie folgt in Ansatz :

	Zoll (€)	= Zoll (ATS)	ZN (€)	= ZN (ATS)
1997:	62.530,26	860.435,16	2.317,54	31.890,11
1998:	143.540,97	1.975.166,83	39.617,67	545.150,96
1999:	73.674,98	1.013.789,89	11.483,43	158.015,50
2000:	45.687,45	628.673,05	7.138,04	98.221,54

Damit Bilanzansatz zum

01.01.2001	325.433,67	4.478.064,93	60.556,68	833.278,12
------------	------------	--------------	-----------	------------

d Ust - Nachforderungen

Nachdem seitens des bevollm. Vertreters beantragt wurde, das Betriebsergebnis gem. § 4 / 1 EStG zu ermitteln, sind die Ust - Nachforderungen lt. BP vom bevollmächtigten Vertreter mit folgenden Werten in die Eröffnungsbilanz zum 1.1 .2001 in Ansatz zu bringen :

ATS

= €

[keine Daten enthalten]

e Pauschale Aufwendungen

Im Rahmen der Gewinnermittlung aus Handelsbetrieb sind pauschale Aufwendungen in folgender Höhe in Ansatz zu bringen :

1997: 86.000,00

1998 : 150.000,00

1999: 68.000,00

2000: 233.000,00

f Provision Ka*****

Wie in der NS bzw. der BP ausführlich dargelegt worden ist, wird der im Jahr 1998 als Provision zugeflossene Betrag von brutto ATS 256.650,03 als voll steuerpflichtige Inlandseinkünfte behandelt.

Diese sind daher mit dem Nettobetrag als Provisionseinnahme im Rahmen der Gewinnermittlung aus Handelsbetrieb mit ATS 213.875,03 in Ansatz zu bringen.

g Traktorkosten

Im Zuge der Gewinnermittlung für das Jahr 2000 sind die auf das Jahr 2000 entfallenden Traktorkosten lt. Faktura der Fa. J. M***** GesmbH vom 6.7.01 für den Massey Ferguson im Ausmaß von 2/3 des verrechneten Betrages, somit ATS 25.394,67 als Aufwand zu berücksichtigen.

h Einkünfte aus Handelsbetrieb

Auf Basis der vorstehend angeführten Feststellungen ergeben sich folgende Einkünfte aus Handelsbetrieb für die einzelnen Prüfungsjahre (ATS) :

	1996	1997	1998	1999	2000
Rohgewinn	0,00	436.017,55	867.033,73	332.827,39	820.910,56
Zoll		-860.435,16	975.166,83	013.789,89	628.673,05
ZN		-31.890,11	545.150,96	158.015,50	-98.221,51
Pauschale A.		-86.000,00	150.000,00	-68.000,00	233.000,00
Prov. Ka*****			213.875,03		
Traktorkosten					-25.394,67
Einkünfte aus Handelsbetrieb laut BP	0,00	-542.307,72	589.409,03	906.978,01	164.378,71

Tz 24 Landwirt in Österreich ?

Vom HZA wurden zu diesem Punkt umfangreiche Feststellungen getroffen und folgende Punkte erhoben:

Der Abgpfl. ist nach eigenen Angaben bzw. dem Steuerakt seit 1.1.1996 in Österreich im Nebenerwerb als Ldw. tätig.

Der Abgpfl besitzt dafür allerdings kein Eigentum an landw. Nutzflächen.

Mit 1.1.1996 wurde vom Abgpfl eine Apfelplantage im Ausmaß von 1.692 m² lt. Pachtvertrag von Herrn Wa***** Mi***** gepachtet (lt. GB 1.629 m²).

Diese Fläche setzt sich aus den Parzellen 410, 412 und 413 der KG W***** zusammen.

Pacht wurde für diese Apfelplantage lt. Auskunft des Vermieters nur im Jahr 1996 in Höhe von ATS 3.000,00 bar (ohne Beleg) bezahlt.

*In den Folgejahren wurden keine Pachtzahlungen von Herrn M***** geleistet und infolge fehlender Nutzung durch denselben vom Verpächter auch nicht eingefordert .*

*Lt. Herrn H. M***** wäre die Bezahlung des Pachtschillings in Form einer Gegenverrechnung zu bestehenden Schulden des Verpächters bei seiner Familie erfolgt. Unterlagen dazu wurden der Zollverwaltung nicht vorgelegt.*

In Österreich waren für den gesamten Prüfungszeitraum keine für die Verwendung in einem landw. Betrieb geeigneten Fahrzeuge gemeldet.

Die von dieser Pachtfläche geernteten Äpfel wurden nach Auskunft des Abgpfl tw. im Straßenverkauf an deutsche Touristen verkauft, tw. an Angehörige verschenkt, tw. gegen Abschüsse an eine Jagdgesellschaft getauscht und sind tw. vernichtet worden.

Unterlagen oder Zeugen für den erfolgten Straßenverkauf konnten der Zollbehörde dabei nicht vorgelegt oder beigebracht werden.

*Mit Schreiben vom 2.3.2001 teilte die Marktgemeinde Ap***** der AMA mit, daß der Abpfl laut eigener Angabe seit 1996 Flächen von An***** und L***** O***** (Schwiegereltern) zur Bewirtschaftung übernommen hat.*

*Da Frau O***** noch Versicherungszeiten gefehlt hätten habe diese noch für die Jahre bis 1999 die AMA-Meldungen abgegeben.*

Diese Flächenbewirtschaftung konnte durch die Zollbehörde weder über die Sozialversicherungsanstalt der Bauern, noch durch Rechnungen über Einkauf von Betriebsmitteln oder den Verkauf von Ldw. Produkten verifiziert werden.

Diesbezüglich vertrat der Abgpfl den Standpunkt daß er als pausch. Ldw. keine Belege aufzuheben hätte.

Ab 1.11.2000 bewirtschaftet der Abgpfl nach eigenen Angaben 1 ,36 HA Weingarten und 8,25 HA Ackerfläche.

Darüber hinaus wird festgehalten, daß der Pachtvertrag über den Garten, der für die Jahre 1996 - 1.11.2000 als Grundlage für die Behandlung des Abgpfl als pausch. Ldw. in ö diente lt. NS Aussage des Verpächters auf Drängen des Abgpfl zustandegekommen ist .

*Dem Verpächter, Herrn Mi***** war in diesem Zusammenhang bekannt, daß diese Pacht nur den Zweck hatte. in Ö den Status eines Ldw. zu erreichen um in weiterer Folge die Grundlage für eine Flächenbewirtschaftung in H zu schaffen !*

Unter Anwendung des § 21 BAO (wirtschaftliche Betrachtungsweise) ist daher als einzige Zielsetzung des Abschlusses des Pachtvertrages über die Fläche von 1.629 m2 die beabsichtigte Inanspruchnahme von Abgabenbefreiungen gem. VO(EWG)918/83 erkennbar.

Dies auch deshalb, da zumindest bis 31.10.2000 der angeführte Idw. Betrieb keinerlei - auch noch so geringfügigen- wirtschaftlichen Nutzen aufweist.

Vom HZA Wien wird daher für den Abgpfll der Status eines Landwirtes zumindest bis 31 . Oktober 2000 verneint.

Nach Ansicht des Prüfers ist der Schlußfolgerung der Zollbehörde wonach der Abgpfll in Österreich 1996 - 2000 nicht als Landwirt anzusehen ist, auch nach Abgabenrecht zu folgen und das Vorliegen einer pauschalierten Landwirtschaft für den Zeitraum von 1996 bis 1.11 .2000 als nicht gegeben anzusehen.

*Die Vorhaltsbeantwortung des Dr. Cs*****, wonach der Abgpfll in jedem Fall seit 2000 als Landwirt anzusehen ist (auch nach Abgabenrecht), ist nach Ansicht des Prüfers indirekt ein Eingeständnis des Parteienvertreters vor der Zollbehörde, daß die Ansicht der Zollbehörde bezüglich der Behandlung des Abgpfll als NICHTLANDWIRT in ö nicht von der Hand zu weisen ist!*

Auf Grund dieser Feststellung sind die bisher der Besteuerung zugrunde gelegten inländischen Einkünfte aus LuF in nachstehend angeführter Höhe aus den Besteuerungsgrundlagen auszuscheiden :

1996: 403,00

1997: 403,00

1998: 351,00

1999: 351,00

2000: 351,00

Tz 25 Progressionsvorbehalt:

Vom Abgpfll wurden für die Jahre 1996 - 2000 Einkünfte aus einer von ihm in Ungarn betriebenen pauschalierten Landwirtschaft für die Besteuerung unter Anwendung des Progressionsvorbehaltes, erklärt.

Im Zuge einer Prüfung durch die Amtsbetriebsprüfung Zoll wurde vom HZA Wien festgestellt, daß die in Ungarn bewirtschafteten Flächen nicht vom Abgpfll sondern einer ung. juristischen Person, an der der Abgpfll beteiligt ist, bewirtschaftet wurde. Weiters wurde vom HZA nachgewiesen, daß die ung. juristische Person im Prüfungszeitraum Zukäufe von landw. Produkten getätigt hat und diese ebenfalls überwiegend nach Österreich exportiert hat. Diese beiden Punkte wurden vom HZA den Bescheiden zugrunde gelegt.

*Nachdem nach Ansicht des Prüfers der Abgpfll im BP - Zeitraum bis inkl. 31.10.2000 kein (pauschalierter) Landwirt in Österreich ist, (siehe dazu das Resumee des Prüfers zu Punkt 1) ist hinsichtlich der von H nach Ö verbrachten Umsätze (Verkäufe an Fa. J. M***** GesmbH) zu überprüfen, wieweit diesbezüglich steuerpflichtige Umsätze vorliegen.*

*Basis dafür ist, daß der Abgpfl, wie von den Zollbehörden schlüssig festgestellt wurde, Landesprodukte, die in Ungarn von einer juristischen Person (En***** Kft. bzw. M***** Hungaria Kft.) produziert worden sind, nach Österreich eingeführt hat. Dabei tritt auf den ungarischen Ausfuhrpapieren diese ung. juristische Person als Exporteur der Landesprodukte auf (siehe vorstehend).*

Weiters wurde vom Prüfer festgestellt, daß vom Abgpfl die Landesprodukte von den Kft's offens. zum ung. Kg. - Preis ein- und in Österreich zum inländ. (Weit höheren) Kg - Preis wieder verkauft worden ist.

*Die Beziehung zwischen dem Abgpfl und Fa. En***** Kft stellt sich daher als solche dar, wie sie zwischen fremden Geschäftspartnern üblich ist!*

Im Hinblick darauf, daß der Abgpfl als Händler anzusehen ist, ist es nach Ansicht des Prüfers unmaßgeblich, ob die Waren von der ung. juristischen Person selbst produziert oder aber zugekauft worden sind .

Der Abgpfl hat daher im Prüfungszeitraum voll umsatzsteuerpflichtige Inlandsumsätze getätigt (ermäßigter Steuersatz).

Bisher gelangten im Rahmen der Est-Erklärungen folgende Beträge als Grundlage für die Besteuerung nach dem Progressionsvorbehalt in den einzelnen Prüfungsjahren in Ansatz :

1996: 16.056,00

1997: 49.731,00

1998: 88.205,00

1999: 81.840,00

2000: 136.597,00

Nachdem lt. Feststellungen des Prüfers der Abgpfl nicht als pauschalierter Ldw. mit einem Einkommen, das dem Progressionsvorbehalt unterliegt sondern als voll Einkommensteuerpflichtiger Handelsbetrieb mit seinen entsprechenden Erträgen Est - pflichtig ist, sind die obigen Beträge zu stornieren und seine Einkünfte aus Gewerbebetrieb entsprechend zu ermitteln .

...

D. Wiederaufnahme des Verfahrens

Tz 31 Wiederaufnahme des Verfahrens

Hinsichtlich nachstehend angeführter Abgabenarten und Zeiträume wurden Feststellungen getroffen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO erforderlich machen:

<i>Abgabenart</i>	<i>Zeitraum</i>	<i>Hinweis auf Tz</i>
<i>Umsatzsteuer</i>	<i>1997-2000</i>	
<i>Einkommensteuer</i>	<i>1996-2000</i>	

Tz. 32 Begründung des Ermessensgebrauches

Die Wiederaufnahme erfolgte unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen.

Die Jahre 1996 - 2000 sind rechtskräftig veranlagt.

Tz. 33 Die Schlussbesprechung hat am 15.6.2004 stattgefunden.

...

Wiederaufnahme Einkommensteuer

Aus dem Abgabeninformationssystem ist ersichtlich, dass mit Bescheiden vom 2. 7. 2004 die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer 1996 bis 2000 mit jeweils folgender Begründung verfügt wurde:

Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem. § 303 (4) BAO aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind. Daraus ist auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen Bescheid zu ersehen. Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse auf Rechtsbeständigkeit, und die Auswirkungen können nicht als geringfügig angesehen werden.

Umsatzsteuer

Die Umsatzsteuer wurde für die Jahre 1997 bis 2002 gemäß den Ausführungen im Außenprüfungsbericht ermittelt, wobei mit Ausnahme eines Betrages von 553,65 € im Jahr 2001 Vorsteuer nicht berücksichtigt wurde.

Die Umsatzsteuer wurde mit Bescheiden vom 2. 7. 2004 wie folgt festgesetzt:

1997: 85.666,00 S; 1998: 193.166,00 S; 1999: 67.636,28 S; 2000: 233.461,00 S; 2001: 5.075,00 €; 2002: 2.515,00 €.

Einkommensteuer

Die Einkommensteuer wurde für die Jahre 1996 bis 2000 gemäß den Ausführungen im Außenprüfungsbericht ermittelt.

Die Einkommensteuer wurde mit Bescheiden vom 2. 7. 2004 wie folgt festgesetzt:

1996: EaLuF: 0,00, EaGw: 0,00, ESt: Gutschrift -2.841,00

1997: EaLuF: 0,00, EaGw: -542.308,00, ESt: Gutschrift -5.322,00

1998: EaLuF: 0,00, EaGw: -1.589.409,00, ESt: Gutschrift -5.146,00

1999: EaLuF: 0,00, EaGw: -906.978,00, ESt: Gutschrift -7.080,00

2000: EaLuF: 0,00, EaGw: -164.379,00, ESt: Gutschrift -19.149,00

Berufung

Mit Schreiben vom 2. 8. 2004 wurde seitens der steuerlichen Vertretung namens und auftrags des Bf Berufung wie folgt erhoben:

Im Namen und auftrags unseres oben angegebenen Klienten erheben wir innerhalb offener Frist gegen folgende Bescheide, alle ausgestellt am 2. 7. 2004, das Rechtsmittel der

Berufung

1. Umsatzsteuerbescheide 1997 bis 2000

2. Vorläufige Umsatzsteuerbescheide 2001 und 2002

3. Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 1996 bis 2000

4. Einkommensteuerbescheide 1996 bis 2000

Begründung:

Die angefochtenen Bescheide ergingen alle aufgrund von Feststellungen einer abgabenbehördlichen Prüfung, die vom 8.10.2001 bis 15.6. 2004, sohin über einen Zeitraum von fast 3 Jahren (!)stattgefunden hat.

Einzig - und strittig - Feststellung der Prüfung ist das Vorliegen eines österreichischen Handelsbetriebes (Finanzamt).

Hingegen liegt nach Ansicht des Steuerpflichtigen eine pauschalierte Landwirtschaft mit (umsatzsteuerfreiem) Import von landwirtschaftlichen Produkten vor.

1. Wiederaufnahme des Verfahrens

*Wie amtsbekannt erklärt Herr M***** seit 1996 Einkünfte aus landwirtschaftlicher Tätigkeit in Österreich als auch aus zugepachteten Flächen in Ungarn.*

*Wie auch viele andere Landwirte machte Herr M***** von der seit dem EU-Beitritt Österreichs aufgrund des Titel IX Zollbefreiungs-VO geltenden Regelung Gebrauch.*

Nach dieser sind (unter anderem) Erzeugnisse des Ackerbaus von den Eingangsabgaben befreit, die auf einem Grundstück in unmittelbarer Nähe des Zollgebietes der

Gemeinschaft von Landwirten erwirtschaftet werden, die ihren Betriebssitz in der Gemeinschaft in unmittelbarer Nähe des Drittlandes haben.

Als „in unmittelbarer Nähe“ wird gem. § 94 ZollR-DG eine Entfernung von 5 km von der Grenze, sowohl des Betriebssitzes in Österreich als auch der Fläche in Ungarn, näher definiert.

*Herr M***** hat - wie auch oben bereits angeführt - seit 1996 immer Steuererklärungen gelegt, in denen neben seinen österreichischen Flächen auch jeweils die zugepachteten ungarischen Flächen angegeben worden sind und ein entsprechender Gewinn daraus der österreichischen Besteuerung unterworfen worden ist. Dies im Sinne von EAS 1012.*

Der Finanzverwaltung war daher der konkrete Sachverhalt - insbesondere auch der Umfang der österreichischen Fläche - bekannt.

Es ist für die abgabenrechtliche Unterordnung zu einer Einkunftsart - hier: Landwirtschaft - nicht relevant, ob die Einkünfte auf einem Eigen- oder Pachtgrund erzielt werden. Auch die Art der Bewirtschaftung spielt für die Einkunftsart keine Rolle, abgesehen von dem Vorliegen einer Liebhaberei, die aber hier nicht in Betracht gezogen wird.

Wenn die Finanzverwaltung überdies vermeint, dass die Pachtung dieser Fläche den Zweck hatte, in Österreich den Status eines Landwirtes zu erreichen, um damit in Ungarn Flächen zupachten zu können und die auf diesen Flächen gewonnenen Produkte dadurch zoll- und steuerfrei einführen zu können, so ist dies nicht unter § 21 oder 22 BAO subsumierbar, weil mit dieser Vorgangsweise wesentliche wirtschaftliche Vorteile verbunden sind und verbotene Handlungen (vgl. § 22 oder § 23 BAO) nicht gesetzt werden.

Die Ausnützung von Möglichkeiten der Steuerersparnis ist dem einzelnen Steuerpflichtigen nicht verboten (vgl. VwGH 27.9.1995, 93/13/0095).

Wie man nun auch anhand der Feststellungen der Betriebsprüfung erkennen kann, entsteht bei der Festsetzung von Zollabgaben ein Verlust, der sicher nicht im Interesse des Unternehmers liegt.

Bei Erweiterung des Betätigungsfeldes des Unternehmers, nämlich Flächen in Ungarn zu bewirtschaften, ist zwar auch der Aspekt der Abgaben in die Kalkulation der Preise und Kosten mit einzubeziehen - die Möglichkeit der Zollfreiheit ist daher ein legitimer und daher auch erlaubter Zweck im Steuerrecht - er ist aber nicht einziger Grund der Flächenbewirtschaftung in Ungarn.

Da alle Tatsachen der Behörde bekannt waren und sich aus den Feststellungen der Behörde (vgl. Tz 24 BP-Bericht), wie oben ausgeführt, keine neuen Tatsachen ergeben haben, ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens im Sinne § 303 Abs 4 BAO ausgeschlossen.

2. Sachbescheide

a) Einkommensteuer

Die Einkommensteuerbescheide 1996 bis 2000 gehen vom Vorliegen eines Handelsbetriebes aus.

Wie schon oben zu 1. ausgeführt, liegt im vorliegenden Fall ein pauschalierter landwirtschaftlicher Betrieb vor, der auf Grundlage des Titel IX Zollbefreiungs-VO in Ungarn Flächen zurpachtete und nach Österreich einführte.

Diese Regelung war erst durch den EU-Beitritt Österreichs möglich geworden und wurde von vielen österreichischen Landwirten auch genutzt.

Unmittelbar nach EU-Beitritt waren die rechtlichen Voraussetzungen und Folgen sehr unklar und gaben jedenfalls auch die zuständigen Behörden den Anfragenden divergierende Auskünfte.

Die Steuerpflichtigen mussten sich daher 1996 auf die Auskünfte der Finanzämter und Zollämter verlassen, weil es zu diesem Zeitpunkt keine schriftlichen Äußerungen der Finanzverwaltung gab.

Aus vielen rechtlichen Problemen - so konnte eine ausländische natürliche Person in Ungarn 1996 keine Flächen pachten - erfolgten in diesen Fällen Gründungen von KFT's in Ungarn, die als Pächter aufschienen.

Auch zollrechtlich - aus ungarischer Sicht - mussten diese als Anmelder der in Ungarn erzeugten Waren aufscheinen.

Diese rechtlichen Probleme wurden auch von der Zollbehörde erkannt und grundsätzlich - soweit mir bekannt - den österreichischen Landwirten, auch wenn der Anmelder eine ungar. KFT war, unter Bezugnahme auf Titel IX ZollbefrVO Abgabenfreiheit gewährt.

Dies wird auch in der entsprechenden Zolldokumentation-INFO aus 2001 festgehalten, in der eine Beteiligung an einer ungarischen KFT vom österreichischen Landwirt als nicht schädlich für die Zollbefreiung angesehen wird.

Von Seiten der Finanzverwaltung wurde - soweit mir bekannt - erst 1997 erstmals in einer Anfragebeantwortung (EAS 1012) zu dieser Frage Stellung genommen.

Im wesentlichen wurde dabei festgestellt, dass die Einkünfte in diesen Fällen gem. Art 6 DBA-Ungarn in Ungarn zu besteuern sind, dass aber - bei entsprechender Wertschöpfung - eine Gewinnaufteilung zu erfolgen hat.

*Herr M***** hat sich an diese Auskunft gehalten und hat auch einen Gewinnanteil für die ungarischen Produkte in Österreich besteuert.*

Er ist sohin seinen Verpflichtungen - die er anhand der damaligen Auskünfte der Behörden erhalten hatte - immer nachgekommen.

Erst ab 1998 wurden mehrere Betriebe zollrechtlich und steuerrechtlich geprüft und teilweise festgestellt, dass wesentlich mehr Flächen, insbesondere auch außerhalb der 5 km-Zone gepachtet wurden.

In diesen Fällen kam es zu entsprechenden Nachforderungen.

In anderen Fällen, in denen die Pachtflächen innerhalb der oben genannten Grenze gelegen sind - aber auch eine ungar. KFT zwischengeschaltet war - gab es keine Nachforderungen.

*Bei Herrn M***** ergab auch ein (parallel geführtes) Zollverfahren keine diesbezüglichen Feststellungen - die erfolgten Nachforderungen von Zoll -Eingangsabgaben resultieren im wesentlichen darauf, dass in diesem Verfahren die Stellung als Landwirt angezweifelt wird.*

Obwohl die Finanzbehörde offensichtlich § 21 BAO unrichtig begründet, siehe die Ausführungen zu Punkt 1. Wiederaufnahme, ist es richtig, den vorliegenden Sachverhalt unter Berücksichtigung des § 21 BAO der wirtschaftlichen Betrachtungsweise zu unterziehen:

*Herr M***** wollte zusätzlich zu seiner landwirtschaftlichen Tätigkeit in Österreich auch von der Möglichkeit Gebrauch machen, diese in Ungarn auszuüben.*

Erst durch den EU-Beitritt war es überhaupt wirtschaftlich denkbar - durch die Zollbefreiung - dies auch zu verwirklichen.

*Die - wie in den meisten derartigen Fällen - vorgenommene Gründung einer GesmbH in Ungarn kann nunmehr Herrn M***** nicht zur Last gelegt werden.*

Wie auch in einem ähnlichen Fall vom VwGH judiziert (12.9.1989, 89/14/0087) kann auch bei Vorliegen einer GesmbH (im gegebenen Fall aus gewerberechtlichen Gründen) die dahinterstehende Einzelperson als Steuersubjekt veranlagt werden.

Die Behörde hat jedenfalls die Verpflichtung, den jeweiligen Sachverhalt unter dem Gesichtspunkt der wirtschaftlichen Betrachtungsweise zu ermitteln, gleichgültig, ob der Durchgriff fiskalisch günstig oder ungünstig ist (VwGH 11.8.1993, 91/13/0005).

*Der wahre wirtschaftliche Gehalt stellt sich daher so dar, dass die gesamte Produktion und der Verkauf der landwirtschaftlichen Produkte Herrn H***** M***** als natürliche Person zuzurechnen sind.*

*Da für Zwecke des Steuerrechtes eine bestimmte Mindestgröße für das Vorliegen eines landwirtschaftlichen Betriebes im Sinne § 21 EStG nicht gefordert wird, ist Herr H***** M***** für den prüfungsrelevanten Zeitraum jedenfalls Landwirt im Sinne des Ertragsteuerrechtes.*

Hinsichtlich der Besteuerungsrechte der auf den ungarischen Flächen erzielten Einkünfte (dazu siehe unten) verweise ich auf Art 6 DBA-Ungarn und auf das oben erwähnte EAS 1012.

*Es wurden auch diesbezüglich alle Offenlegungs- und Besteuerungspflichten von Herrn M***** eingehalten.*

Hinsichtlich der Höhe der den angefochtenen Bescheiden zugrunde gelegten Einkünften ist selbst der von der Finanzbehörde festgestellte Verlust - der sich aufgrund der Rechtsprechung zur Art der Schätzung im Sinne des § 4/1 EStG ergibt - zu hoch ermittelt worden.

Ich verweise in diesem Zusammenhang auf den jährlich erscheinenden Grünen Bericht, in der die Buchführungsergebnisse von über 2200 Betrieben verarbeitet werden.

Die hier relevante Tabelle 6.1.4. betreffend die „Marktfruchtbetriebe“ (letzte Tabelle sind die größten Betriebe, Beilage 1) weist durchschnittliche Gewinnraten von 30% aus; dies jedoch unter Berücksichtigung von öffentlichen Fördergeldern.

Da diese in Ungarn nicht gewährt werden, sind diese aus der Berechnung auszuscheiden.

Die durchschnittliche Gewinnrate sinkt dadurch auf 10,3 % (siehe Beilage 2).

Ein Aufwand von lediglich 10% des Umsatzes (vgl. Niederschrift 2.e) entspricht daher bei weitem nicht den wahren Verhältnissen !

Dass außerdem noch der Zollbescheid vom 23.10.2003 in Höhe von 22.758,87 (Z) und 3.609,32 (ZN) nicht als Aufwand berücksichtigt wurde, sei nur am Rande erwähnt.

*Da sich Herr M***** in allen Jahren entsprechend den Auskünften der Behörden verhalten hat, ist auf ihn auch der allgemeine Rechtsgrundsatz von Treu und Glauben zu beachten.*

Es kann nicht sein, dass ein Staatsbürger, der sich bei den Behörden informiert, Jahre später durch eine andere Rechtsansicht der Behörde zu hohen Abgabenzahlungen herangezogen wird.

*In diesem Sinne dürfen Herrn M***** jedenfalls keine finanziellen Belastungen entstehen, da er im Vertrauen auf die Richtigkeit der Rechtsauskünfte gehandelt hat.*

b) Umsatzsteuer

Aufgrund des Vorliegens von landwirtschaftlichen Einkünften, unterliegen auch die aus den ungarischen Flächen erwirtschafteten Einnahmen den Pauschalierungsvorschriften des § 22 UStG.

Es ergeben sich daher aus diesem Titel keine Nachforderungen.

Die vorläufigen Umsatzsteuerbescheide 2001 und 2002 erweisen sich nicht nur aus den oben angeführten Gründen als unrichtig, sondern wird bereits im Betriebsprüfungsbericht selbst (Tz 24 und Tz 25) festgestellt, dass das Vorliegen einer pauschalierten Landwirtschaft (nur) für den Zeitraum bis 1.11.2000 nicht gegeben ist.

D.h. es liegt jedenfalls - auch nach Ansicht der Betriebsprüfung - ab 2000 ein pauschalierter landwirtschaftlicher Betrieb vor, der in Ungarn Flächen zugepachtet, bewirtschaftet und nach Österreich unter Bezugnahme auf Titel IX ZollbefrVO abgabefrei importiert und verkauft hat.

*c) Provision Ka******

*Wie schon im zollrechtlichen Verfahren umfangreich dargestellt, sind die Importe der Frau Ka***** bzw. der Ma***** & D***** Fö***** KFT allein dieser zuzurechnen.*

*Die teilweise Unterstützung der Frau Ka***** erfolgte unentgeltlich im Gedenken an ihren verstorbenen Mann.*

Im übrigen ist die Berechnung (Niederschrift 3.) nicht nachvollziehbar.

Wir stellen sohin den Antrag, alle angefochtenen Bescheide vollinhaltlich aufzuheben.

Für den Fall der Vorlage dieser Berufung an die Abgabenbehörde 2. Instanz wird gemäß § 284 BAO die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

3. Aussetzung der Einhebung gem. § 212 a BAO

Bezugnehmend auf die oben eingebrachten Berufungen, beantragen wir die durch die angefochtenen Bescheide entstandene Abgabennachforderung in der Höhe von in Summe EUR 42.563,85 , resultierend aus den BM 2/1 und 2/ 2, und von EUR 670,38 an Säumniszuschlägen Umsatzsteuer 1998, 2000 und 2002, bis zur rechtskräftigen Erledigung dieser Berufung auszusetzen.

Stellungnahme vom 3. 9. 2004

Der Prüfer gab hierzu am 3. 9. 2004 folgende Stellungnahme ab:

ad. Begründung:

Die vom bevollm. Vertreter mit(!) hervorgehobene Prüfungsdauer resultiert, wie diesem sehr wohl bekannt ist, aus mehreren Faktoren:

1 . erfolgte die Prüfung auf Basis einer von den Zollbehörden durchgeführten Prüfung und war daher von der dortigen Abwicklung abhängig.

2. waren infolge der vom Abgpfl in mehreren europäischen Ländern erfolgten Tätigkeiten umfangreiche Erhebungen seitens der BP erforderlich.

3. wurde im August 2003 ein neuer Prüfer mit der Prüfungsabwicklung betraut, der sich in die vom Vorprüfer in rund 2 Jahren erarbeiteten Unterlagen erst einlesen mußte.

ad.1.)Wiederaufnahme des Verfahrens :

Vom bevollm. Vertreter wird in "./3, 4. Absatz" festgehalten :

Der Finanzverwaltung war daher der konkrete Sachverhalt - insbesondere auch der Umfang der österreichischen Fläche - bekannt.

Es ist für die abgabenrechtliche Unterordnung zu einer Einkunftsart - hier : Landwirtschaft - nicht relevant, ob die Einkünfte auf einem Eigen- oder Pachtgrund erzielt werden. Auch die Art der Bewirtschaftung spielt für die Einkunftsart keine Rolle, abgesehen von dem Vorliegen einer Liebhaberei, die aber hier nicht in Betracht gezogen wird.

Dem ist seitens der BP entgegen zu halten :

Es trifft zu, dass der Finanzverwaltung der Umfang der österreichischen Fläche bekannt war. Auch ist nicht relevant, ob die Einkünfte aus Eigen- oder Fremdflächen erzielt werden.

Es war der Finanzverwaltung jedoch nicht bekannt, dass der Abgpfl aus den gepachteten 1.629 m2 keinerlei auch noch so geringfügigen wirtschaftlichen Nutzen erzielt hat. Diese

Tatsache wurde seitens der Zollverwaltung bzw. der Finanzverwaltung erst im Zuge der Prüfungen festgestellt.

Eine Einstufung der Tätigkeit des Abgpf als Liebhaberei konnte deshalb nicht in Betracht gezogen werden, da lt. den Feststellungen der Zollbehörden nur im Jahr 1996 Pacht für diese Fläche bezahlt worden ist, und in den Folgejahren infolge fehlender Nutzung derselben durch den Abgpf/ vom Vermieter auch nicht eingefordert worden ist.

Somit wurde eine landw. Tätigkeit des Abgpf auf dieser inländ. Pachtfläche wohl von diesem behauptet, tatsächlich aber offensichtlich nicht ausgeübt. Damit konnte mangels Tätigkeit des Abgpf diese seitens der Finanzbehörde auch nicht als Liebhaberei eingestuft werden.

Vom bevollm. Vertreter wird in " ./3, 5. Absatz 11 festgehalten . dass der Abgpf damit, dass die Pachtung dieser Fläche den Zweck hatte, in Österreich den Status eines Landwirts zu erreichen und verbotene Handlungen (vgl. § 22 oder § 23 BAO) nicht gesetzt werden .

Ergänzend dazu wird in " ./3, 6. Absatz " festgehalten, dass die Ausnützung der Möglichkeiten der Steuerersparnis dem einzelnen Steuerpflichtigen nicht verboten ist.

Dem ist seitens der BP entgegen zu halten :

Dadurch, dass vom Abgpf, wie bereits mehrfach ausführlich diskutiert bzw. sowohl im Zollverfahren als auch im BP - Verfahren bereits ausführlich dokumentiert worden ist, auf den im Inland gepachteten 1.629 m² keinerlei, auch noch so geringfügiger wirtschaftlicher Nutzen erzielt worden ist, ist dieser Punkt nach Ansicht der Finanzverwaltung sehr wohl unter § 21 BAO subsummierbar. Dies deshalb, da mit der behaupteten, tatsächlich aber nicht erfolgten, landwirtschaftlichen Tätigkeit auf diesen Pachtflächen einzig die steuerlichen Voraussetzungen für die eingangsabgabenfreie Verbringung von, in Ungarn gewonnenen, landwirtschaftlichen Produkten nach Österreich geschaffen werden sollten.

Der einzige Grund für diese behauptete landw. Tätigkeit auf der inländ. Pachtfläche liegt damit nach Ansicht der BP in der Erzielung einer Steuerersparnis.

Damit liegt nach Ansicht der Finanzverwaltung eindeutig ein Mißbrauch von Formen und Gestaltungsweisen des bürgerlichen Rechts vor, mit dem eine Abgabepflicht umgangen oder gemildert werden sollte. § 21 BAO trifft daher für diesen Punkt in Verbindung mit § 22 BAO im vorliegenden Prüfungsfall sehr wohl zu.

In 11 ./3, 7. Absatz 11 werden Aspekte aufgelistet, wonach z.B. bei der Festsetzung der Zollabgaben ein Verlust entsteht, der sicher nicht im Interesse des Unternehmers liegt. Auch wird darauf verwiesen, dass die Erweiterung des Betätigungsfeldes des Unternehmers, Flächen in Ungarn zu bewirtschaften ein legitimer und daher auch erlaubter Zweck im Steuerrecht - er ist aber nicht einziger Grund der Flächenbewirtschaftung in Ungarn.

Dem ist seitens der BP entgegen zu halten :

Dass sich bei Berücksichtigung der, seitens der Zollbehörden vorgeschriebenen, Zollabgaben ein Verlust für die geprüften Jahre ergibt, liegt zum Teil auch in den, seitens der Zollbehörden vorgeschriebenen, Abgabenerhöhungen begründet.

Die Tatsache, dass der Abgpfl den Aspekt der Abgaben offensichtlich in seine ursprüngliche Kalkulation nicht eingebaut hat, kann jedoch nicht dazu führen, deshalb die im vorliegenden Prüfungsfall vorhandenen Feststellungen zu übersehen.

Einer dieser Punkte wurde bereits vorstehend ausführlich erläutert (Fehlen eines inländ. landwirtschaftlichen Betriebes auf den 1.629 m² Pachtfläche).

Im letzten Absatz auf Blatt ./3 wird seitens des bevollm. Vertreters die Behauptung aufgestellt, dass alle Tatsachen der Behörde bekannt gewesen sind (vgl. Tz. 24 BP - Bericht), wie oben ausgeführt, keine neuen Tatsachen ergeben haben, und daher eine Wiederaufnahme des Verfahrens im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO ausgeschlossen sei .

Dem ist seitens der BP entgegen zu halten :

Wie bereits vorstehend ausführlich (ebenso wie im Rahmen der Vorbesprechungen sowie der Schlußbesprechung) dargelegt worden ist, war der Finanzbehörde bis zur BP nicht bekannt, dass vom Abgpfl auf den gepachteten 1.629 m² Garten keinerlei landwirtschaftliche Tätigkeit entfaltet worden ist und keinerlei auch noch so geringfügiger Nutzen daraus gezogen worden ist. Damit liegt insofern sehr wohl eine wesentliche, neue Tatsache vor.

Weiters wird vom bevollm. Vertreter in diesem Punkt seiner Berufung vom 2.8.2004 geflissentlich verschwiegen, dass der Abgpfl die von ihm im Inland verkauften Landesprodukte von einer ung. Kft zu- und unter Aufschlag einer rezeptablen Spanne im Inland wieder verkauft hat.

Ausführlicher wird auf diese wesentliche neue Tatsache in der Stellungnahme des Prüfers zu Punkt 2.a der Berufung vom 2.8.2004 eingegangen.

Zusammenfassend muß jedenfalls festgestellt werden, dass sehr wohl wesentliche neue Tatsachen im Zuge der BP festgestellt worden sind, die zum Zeitpunkt der Erlassung der Erstbescheide der Finanzbehörde noch nicht bekannt gewesen sind. Damit ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem.§ 303 Abs. 4 BAO nach Ansicht der BP im vorliegenden Prüfungsfall in jedem Fall zulässig und vorzunehmen.

ad.2.) Sachbescheide

...

Die Stellungnahme wurde dem Bf am 24. 9. 2004 zur Gegenäußerung bis 15.10.2004 übermittelt.

Äußerung vom 15. 11. 2004

Innerhalb verlängerter Frist äußerte sich die steuerliche Vertretung mit Schreiben vom 15. 11. 2004:

In vielen Bereichen wurde - naturgemäß - im wesentlichen die Meinung der vorangegangenen Betriebsprüfung aufrecht gehalten.

Da in der Berufung bereits die meisten Bedenken unsererseits angeführt wurden, möchten wir nunmehr nur noch auf die wesentlichsten Punkte nochmals eingehen.

1. Wiederaufnahme des Verfahrens

Dazu wird nochmals festgehalten, dass - wie auch die Stellungnahme klarstellt - der Finanzverwaltung der Umfang der österreichischen bewirtschafteten Fläche bekannt war.

Ob und in welchem Umfang eine landwirtschaftliche Fläche einen Ertrag abwirft, ist unser Erachtens nicht von Relevanz. Auch ein besonderer Umfang der Bewirtschaftung für die österreichische Fläche ist unser Erachtens nicht von entscheidender Bedeutung, weil natürlich die Bewirtschaftung der ungarischen Flächen eine entsprechende Zeit in Anspruch genommen hat, die zuvor nicht erkennbar war.

Es ist auch noch darauf hinzuweisen, dass es sogar spezielle Förderungen in der Landwirtschaft gibt, die auf die Stilllegung von Flächen abstellen. Eine Voraussetzung der Einstufung als Landwirtschaft kann daher nicht eine besondere Art der Tätigkeit sein.

2. ...

Beschluss vom 28. 11. 2016

Mit Beschluss vom 28. 11. 2016 verfügte das Bundesfinanzgericht:

I. Das Beschwerdeverfahren wird nach Ergehen des Beschlusses VwGH 17. 3. 2016, 2013/16/0118, 0119-7, gemäß § 271 Abs. 2 BAO fortgesetzt.

II. Die Berufung vom 2. 8. 2004 richtet sich auch gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 1996 bis 2000. Diese Berufung wurde jedoch im Vorlagebericht vom 10. 9. 2004 durch die belangte Behörde nicht dem damaligen Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Die Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens mögen mitteilen, ob und bejahendenfalls wie die Berufung gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 1996 bis 2000 erledigt wurde.

III. Die Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens mögen sich zum Erkenntnis VwGH 28. 6. 2012, 2009/16/0076, zu den Berufungsentscheidungen UFS 3. 4. 2013, ZRV/0019-Z1W/12 und ZRV/0020-Z1W/12 sowie zum Beschluss VwGH 17. 3. 2016,

2013/16/0118, 0119-7, und deren möglichen Auswirkungen auf das hier gegenständliche Verfahren äußern.

Sofern nach Ansicht der Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens hieraus Änderungen der Bemessungsgrundlagen hinsichtlich der verfahrensgegenständlichen Bescheide resultieren, mögen für jedes Veranlagungsjahr sämtliche Bemessungsgrundlagen bekannt gegeben werden.

IV. Die Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens mögen darlegen, aus welchen Gründen die Umsatzsteuerbescheide 2001 und 2002 vorläufig ergangen sind und ob diese Gründe weiterhin vorliegen.

V. Für die Bekanntgaben nach Spruchpunkten II., III. und IV. wird eine Frist bis 3. 2. 2017 gesetzt.

Nach Darstellung des oben wiedergegebenen Verfahrensganges führte das Gericht hierzu aus:

Fortsetzung des Beschwerdeverfahrens

Das Beschwerdeverfahren wird nach Ergehen des Beschlusses VwGH 17. 3. 2016, 2013/16/0118, 0119-7, gemäß § 271 Abs. 2 BAO fortgesetzt.

Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 1996 bis 2000

Die Berufung vom 2. 8. 2004 richtet sich auch gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 1996 bis 2000. Diese Berufung wurde jedoch im Vorlagebericht vom 10. 9. 2004 durch die belangte Behörde nicht dem damaligen Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Die Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens sind daher zu ersuchen mitzuteilen, ob und bejahendenfalls wie die Berufung gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 1996 bis 2000 erledigt wurde.

Rechtskräftige Entscheidungen in den Zollverfahren

Wie oben näher ausgeführt, sind mittlerweile rechtskräftige Entscheidungen im Zollverfahren ergangen.

In Wahrung des rechtlichen Gehörs wird den Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens Gelegenheit gegeben, zum Erkenntnis VwGH 28. 6. 2012, 2009/16/0076, zu den Berufungsentscheidungen UFS 3. 4. 2013, ZRV/0019-Z1W/12 und ZRV/0020-Z1W/12

sowie zum Beschluss VwGH 17. 3. 2016, 2013/16/0118, 0119-7, und deren mögliche Auswirkungen auf das hier gegenständliche Verfahren äußern.

Sofern nach Ansicht der Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens hieraus Änderungen der Bemessungsgrundlagen hinsichtlich der verfahrensgegenständlichen Bescheide resultieren, wären für jedes Veranlagungsjahr sämtliche Bemessungsgrundlagen bekannt zu geben.

§ 200 BAO

Die Umsatzsteuerbescheide 2001 und 2002 ergingen gemäß § 200 BAO vorläufig.

Ein Grund hierfür ist nicht ersichtlich.

Die Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens sind daher aufzufordern darzulegen, aus welchen Gründen die Umsatzsteuerbescheide 2001 und 2002 vorläufig ergangen sind und ob diese Gründe weiterhin vorliegen.

Frist

Im Hinblick auf die Weihnachtsfeiertage und den Jahreswechsel wird hierfür eine Frist bis 3. 2. 2017 gesetzt.

Aktenübermittlung

Zufolge Ersuchens des Finanzamts vom 5. 1. 2017 übermittelte das Gericht der belangten Behörde am 10. 1. 2017 den Einkommensteuerakt sowie den Arbeitsbogen der Betriebsprüfung und führte unter anderem aus:

Sollte sich die aufgetragene Äußerung auf Aktenteile, die nicht in der Darstellung im Beschluss vom 28. 11. 2016 enthalten sind, beziehen, mögen diese der Äußerung in Kopie beigegeben werden.

Stellungnahme des Finanzamts vom 28. 3. 2017

Innerhalb verlängerter Frist äußerte sich das Finanzamt wie folgt:

1.) Die Erlassung vorläufiger Umsatzsteuerbescheide für 2001 und 2002 erfolgte im Rahmen einer Umsatzsteuernachschauf, die im Zuge der Prüfung ebenfalls durchgeführt wurde. ...

2.)Die Berufung richtet sich — wie aus der Berufungsschrift vom 02.08.2004 ersichtlich — auch gegen die Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens 1996 bis 2000.

Das Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart hat über die Berufung gegen die Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens 1996-2000 bisher nicht abgesprochen.

Die Berufung wurde dem BFG - vormals UFS - im Wege der Direktvorlage übermittelt. Leider wurde bei der Bearbeitung übersehen, im Vorlageformular Verf 46 die Bekämpfung der Wiederaufnahme zu erfassen, was nun mit einer Nachreichung nachgeholt wird.

...

"Vorlage" vom 29. 3. 2017

Gleichzeitig übermittelte das Finanzamt in Papierform ein Formular 46, mit welchem als "Nachreichung zum Vorlagebericht M***** vom 10.09.2004" die Berufung vom 2. 8. 2004 betreffend Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens 1996 bis 2000 mit dem Bemerkten dem Bundesfinanzgericht vorgelegt wurde:

Die Beschwerde gegen die Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens für die Jahre 1996-2000 Unterlagen lt. Vorlagebericht vom 10.09.2004 wurde versehentlich im Vorlagebericht nicht angeführt.

Information durch das Gericht

Mit E-Mail vom 30. 3. 2017 teilte das Gericht dem Finanzamt mit, dass zum einen Vorlagen an das Bundesfinanzgericht seit Etablierung des elektronischen Vorlagesystems für die Finanz- und Zollämter im Wege der elektronischen Schnittstelle vorzunehmen seien und dass zum anderen nach der nunmehr anzuwendenden Rechtslage mangels Vorliegen eines der in § 262 Abs. 2 BAO genannten Gründe für eine "Direktvorlage" zwingend eine Beschwerdeentscheidung zu erlassen sei, § 323 Abs. 42 BAO komme mangels Vorlage noch an den Unabhängigen Finanzsenat nicht zur Anwendung.

Stellungnahme des Bf vom 15. 5. 2017

Der Bf gab durch seine steuerliche Vertretung innerhalb verlängerter Frist am 15. 5. 2017 folgende Stellungnahme ab:

1. Wiederaufnahme Einkommensteuer 1996 bis 2000

Dazu ist festzuhalten dass die belangte Behörde die Wiederaufnahme des Verfahrens damit begründet dass den Schlussfolgerungen der Zollbehörde zu folgen ist und das Vorliegen eines landwirtschaftlichen Betriebes in Österreich nicht gegeben ist.

Da die Behörde von dieser Annahme in den Vorjahren ausgegangen ist, ist die Wiederaufnahme nach Meinung der Behörde gerechtfertigt.

*Wie im fortgesetzten Zollverfahren nunmehr unstrittig festgestellt führt Herr H***** M***** in Österreich einen landwirtschaftlichen Betrieb und ist als Landwirt anzusehen (UFS 3.42013 ZRV/0020-21W/ 12 „zweites Zwischenergebnis“; S 8).*

Eine Wiederaufnahme ist daher für die Jahre 1996 bis 2000 nicht begründet.

Die ausführlichen Darstellungen in der Berufung zu diesem Sachverhalt sind somit vom VwGH/UFS bestätigt worden und ist daher eine Wiederaufnahme nicht möglich.

2. Vorliegen eines Handelsbetriebes

...

Vorlage vom 4. 7. 2017 betreffend Wiederaufnahme Einkommensteuer 1996 bis 2000

Mit Bericht vom 4. 7. 2017 legte das Finanzamt dem Bundesfinanzgericht elektronisch die Berufung vom 2. 8. 2004 gegen die Wiederaufnahmebescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1996, 1997, 1988, 1999 und 2000 vor und führte unter anderem aus:

Sachverhalt:

Strittig ist das Vorliegen von Wiederaufnahmegründen Anmerkung: Die BVE wurde am 04.05.2017 (Donnerstag) erlassen und ist am 09.05.2017 (Dienstag) zugegangen. Fristablauf 9.5.2017 / Übermittlung des Vorlageantrages im Postweg / kein Datumstempel auf dem Kuvert aber der 9.6.2017 war ein Freitag und der Vorlageantrag ist am 13.06.2017 (Dienstag) rechtzeitig eingebracht worden.

Beweismittel:

Wurden im anhängigen Verfahren zu GZ RV/7101961/2004 dem BFG bereits ausführlich dargelegt. Ergänzend wird auch an die beiliegende Beschwerdeverentscheidung vom 04.05.2017 angeknüpft.

Stellungnahme:

Die Abweisung des Beschwerdebegehrens wird beantragt.

Diese Vorlage wurde im BFG unter der Zahl RV/7103324/2017 erfasst.

Wiederaufnahme Einkommensteuer

In OZ 2 bis 6 des elektronischen Akts sind die Bescheide vom 2. 7. 2004 ersichtlich, mit denen die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer 1996 bis 2000 mit jeweils folgender Begründung verfügt wurde:

Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem. § 303 (4) BAO aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind. Daraus ist auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen Bescheid zu ersehen. Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse auf Rechtsbeständigkeit, und die Auswirkungen können nicht als geringfügig angesehen werden.

Der Betriebsprüfungsbericht ist oben wiedergegeben.

Berufung

Unter OZ 1 wurde die oben wiedergegebene Berufung vom 2. 8. 2004 vorgelegt.

Beschwerdevorentscheidung

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 14. 5. 2017 wies das Finanzamt die als Beschwerde weiterwirkende Berufung in Bezug auf die Wiederaufnahmebescheide betreffend Einkommensteuer 1996 bis 2000 als unbegründet ab (OZ 9, OZ 10):

Sie bringen in der Berufung (Beschwerde) vom 02.08.2004 zur Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens 1996-2000 in Anknüpfung an Tz 24 des BP-Berichtes vor:

Es ist amtsbekannt, dass Sie seit 1996 Einkünfte aus einer land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit in Österreich als auch aus zugepachteten Flächen in Ungarn erklärt und diese im Sinne von EAS 1012 auch der österreichischen Besteuerung unterworfen haben. Der Finanzverwaltung war der konkrete Sachverhalt und insbesondere auch der Umfang der österreichischen Flächen bekannt, weshalb sich aus den Feststellungen der Behörde keine neuen Tatsachen ergeben haben und eine Wiederaufnahme des Verfahrens ausgeschlossen ist.

Der Prüfer hat im BP-Bericht vom 29.06.2004 ausgeführt, dass zur Einkommensteuer 1996- 2000 Feststellungen getroffen wurden, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs 4 BAO erforderlich machen und dazu ergänzt, dass die Wiederaufnahme unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung

und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung erfolgte. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen.

Die Wiederaufnahmebescheide betreffend E 1996-2000 vom 02.07.2004 enthalten als ergänzende Begründung noch nachfolgende Ausführungen:

Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem. § 303 (4) BAO aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfbericht zu entnehmen sind. Daraus ist auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen Bescheid zu ersehen. Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse auf Rechtsbeständigkeit und die Auswirkungen können nicht als geringfügig angesehen werden.

In der ergänzenden Stellungnahme vom 03.09.2004 zur Berufung (Beschwerde) vom 02.08.2004 hat der Prüfer die im Prüfungsverfahren herangezogenen Wiederaufnahmegründe erneut dargelegt.

**) Das Fehlen eines inländischen landwirtschaftlichen Betriebes - da tatsächlich keine Bewirtschaftung der Pachtflächen erfolgte - war der Abgabenbehörde vor Beginn der Prüfung nicht bekannt.*

Eine Liebhabereiprüfung war mangels Ausübung einer landwirtschaftlichen Tätigkeit im Streitzeitraum nicht erforderlich.

) Ebenfalls nicht bekannt waren die im Prüfungszeitraum durch die ungarische En***- Kft (nachfolgend M***** Hungaria Kft) vorgenommenen Fremdzukäufe von landwirtschaftlichen Produkten und deren überwiegender Export nach Österreich.*

) Im Verfahren ist außerdem neu hervorgekommen, dass die von der ungarischen En***-Kft. (nachfolgend M***** Hungaria Kft.) produzierten Waren zum ungarischen Marktpreis eingekauft und am österreichischen Markt zu österreichischen Marktpreisen weiterverkauft wurden, womit es im Ergebnis zu einem beachtlichen steuerlich weder in Österreich noch in Ungarn erfassten Gewinnspanne gekommen ist.*

**) Im Prüfungsverfahren ebenfalls neu hervorgekommen ist die Tatsache, dass an der ungarischen Kft ursprünglich ein völlig fremder Dritter im Ausmaß vom 50% beteiligt war, weshalb eine im Verfahren eingewendete Außerachtlassung der Kft. mit dem Argument der Führung durch Familienmitglieder nicht gefolgt werden konnte.*

) Für den Veranlagungszeitraum 1998 sind der Behörde erstmals im Prüfungsverfahren Provisionseinnahmen aus einer Geschäftsabwicklung (Abwicklung der Importe von Landesprodukten im Fall Ka***) zur Kenntnis gelangt.*

In Ihrer Gegenäußerung vom 15.11.2004 zur Stellungnahme des Prüfers vom 03.09.2004 haben Sie lediglich neuerlich darauf verwiesen, dass der Behörde der Umfang der in Österreich bewirtschafteten Flächen bekannt war.

Zu Ihrem Berufungsvorbringen (Beschwerdevorbringen) ist auszuführen:

Sie haben am 02.08.2004 eine Berufung (Beschwerde) gegen die Umsatzsteuerbescheide 1997-2000 vorläufigen Umsatzsteuerbescheide 2001 und 2002 Bescheide über die Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens 1996-2000 Einkommensteuerbescheide 1996-2000 eingebracht.

Während die Berufung (Beschwerde) gegen die Umsatzsteuerbescheide 1997-2000, vorläufigen Umsatzsteuerbescheide 2001 und 2002 und gegen die Einkommensteuerbescheide 1996-2000 am 30.11.2004 im Wege der Direktvorlage dem Unabhängigen Finanzsenat, Außenstelle Wien (Bundesfinanzgericht) übermittelt wurde, blieb die Berufung (Beschwerde) gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 1996- 2000 bisher unerledigt.

Mit Bescheid vom 22.06.2007 setzte der Unabhängige Finanzsenat die vorgelegte Berufung nach § 281 iVm § 282 BAO aus und mit Bescheid vom 17.09.2009 erfolgte eine Verlängerung der Verfahrensaussetzung.

Mit Fortsetzung des Verfahrens vor dem BFG hat auch die Erledigung der offenen Berufung (Beschwerde) gegen die Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens 1996-2000 durch die Abgabenbehörde 1. Instanz im Wege einer Beschwerdeentscheidung zu erfolgen.

Ihren im Berufungsbegehren (Beschwerdebegehren) vorgebrachten Einwendungen ist zu entgegnen:

Gemäß § 303 Abs 1 lit b BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände wie etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen und Eigenschaften.

Als Beweismittel neu hervorkommen können etwa Urkunden oder Aufzeichnungen.

Bei einer Beschwerde gegen die Wiederaufnahme von Amts wegen hat die Behörde die Eignung der im Verfahren angegebenen Gründe zu prüfen, wobei entscheidungswesentlich ist, ob der Abgabenbehörde im wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt war, dass sie bereits in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können. (VwGH 24.02.2004, 2000/14/0186).

Im gegenständlichen Fall erlangte die Abgabenbehörde erst im Zuge der Außenprüfung Kenntnis von nachfolgenden Tatsachen:

**) Die fehlende Bewirtschaftung der zugepachteten Fläche.*

**) Die Fremdzukäufe und der nachfolgende Export dieser Landesprodukte durch die ungarischen Kft.*

**) Die steuerliche Nichterfassung der Differenz zwischen dem ungarischen und dem österreichischen Marktpreis.*

**) Die Beteiligung eines fremden Dritten an der ungarischen Kft.*

) Die Provisionserlöse Ka*** (nur 1998).*

Die Wiederaufnahmebescheide 1996-2000 enthalten in der Begründung den Verweis auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 15.06.2004 und den BP-Bericht vom 29.06.2004.

Die Niederschrift enthält in den Punkten 1, 2 und 3 und der BP-Bericht enthält in Tz 23, 24 und 25 die oben angeführten neu hervorgekommenen Tatsachen und Beweismittel.

Die aus den Feststellungen resultierenden steuerlichen Ergebnisse wurden in Tz 17-24 (Umsatzsteuer) und in Tz 26-30 (Einkommensteuer) dokumentiert.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens liegt innerhalb der gesetzlichen Grenzen im Ermessen der Abgabenbehörde und die Ermessensentscheidung ist nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Den Gesetzesbegriffen Billigkeit und Zweckmäßigkeit ist dabei das berechnete Parteiinteresse und das öffentliche Interesse an der Abgabenfestsetzung im Rahmen der gesetzlichen Möglichkeiten beizumessen.

Nach ständiger höchstgerichtlicher Rechtsprechung ist dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang gegenüber dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit einzuräumen und je schwerwiegender die festgestellten Wiederaufnahmegründe sind, desto weniger Gewicht kommt dem Parteiinteresse am Weiterbestand eines Bescheides zu.

Im Anlassfall enthalten die bekämpften Wiederaufnahmebescheide 1996-2000 den Hinweis auf eine nicht bloß geringfügige Auswirkung der steuerlichen Feststellungen und im BP-Bericht wurden die Auswirkungen nach Abgabenarten und Jahren getrennt auch betraglich dargestellt.

Da die im Rahmen der Betriebsprüfung festgesetzten Steuernachforderungen nicht als geringfügig zu bezeichnen sind, wurde dem öffentlichen Interesse zu Recht der Vorrang eingeräumt.

Obigen Ausführungen folgend steht die Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens 1996- 2000 mit der Rechtslage im Einklang, daher kann Ihrem Berufungsbegehren (Beschwerdebegehren) nicht gefolgt werden.

Vorlageantrag

Mit Eingabe vom 9. 6. 2017 stellte der Bf durch seinen steuerlichen Vertreter Vorlageantrag betreffend die Wiederaufnahme (OZ 11):

Sehr geehrte Damen und Herren,

unter Bezugnahme auf die uns erteilte Vollmacht beantragen wir im Namen unseres im Betreff genannten Klienten die Vorlage unserer Beschwerde vom 02.08.2004 (!) - betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 1996 bis 2000 - aufgrund der Beschwerdeverentscheidung vom 04.05.2017, an die Behörde II. Instanz.

Gleichzeitig bringen wir gegen die Beschwerdeverentscheidung ergänzend noch folgendes vor:

De belangte Behörde hat ursprünglich die Wiederaufnahme des Verfahrens damit begründet, dass den - damaligen - Schlussfolgerungen der Zollbehörde zu folgen ist und das Vorliegen eines landwirtschaftlichen Betriebes in Österreich nicht gegeben ist.

*Entgegen der ursprünglichen Meinung der Zoll- sowie der Finanzbehörde wurde im fortgesetzten Zollverfahren nunmehr unstrittig festgestellt, dass Herr H***** M***** in Österreich einen landwirtschaftlichen Betrieb führt und daher als Landwirt anzusehen ist (UFS 3.4.2013, ZRV/0020-Z1W/12 „zweites Zwischenergebnis“; S 8).*

Außerdem ist in den Zollverfahren eindeutig festgestellt worden, dass es nicht schädlich ist, wenn sich der österreichische Landwirt zur Bewirtschaftung der Ackerflächen in Ungarn der von ihm gegründeten KFT bedient (UFSW 3.4.2013; ZRV/0020-Z1W/12 „drittes Zwischenergebnis“, S 10).

Die ausführlichen Darstellungen in der Berufung zu diesem Sachverhalt sind somit vom VwGH und UFS bestätigt worden:

*Herr M***** betreibt und erklärt seit 1996 Einkünfte aus landwirtschaftlicher Tätigkeit in Österreich als auch aus zugepachteten Flächen in Ungarn.*

*Herr M***** machte - wie viele andere Landwirte in Österreich - von der seit dem EU-Beitritt Österreichs aufgrund des Titel IX Zollbefreiungs-VO geltenden Regelung Gebrauch.*

*Herr M***** hat in seinen Steuererklärungen immer auch die jeweils in Ungarn zugepachteten Flächen angegeben und den darauf entfallenden Gewinn der österreichischen Besteuerung unterworfen worden ist. Dies im Sinne von EAS 1012.*

Der Finanzverwaltung war daher der konkrete, für die Entscheidung wesentliche Sachverhalt genauestens bekannt und ergaben sich im fortgesetzten Verfahren keine anderen, neuen Tatsachen.

Es ist nochmals darauf hinzuweisen, dass die nunmehr im Zollverfahren vorliegenden Erkenntnisse (so insbesondere UFS vom 3.4.2013, sowie VwGH vom 17.3.2016) sowohl die Stellung als Landwirt in Österreich als auch die Beteiligung in Ungarn an der bestehenden KFT als nicht schädlich für die Zollbefreiung angesehen haben und somit die dem Wiederaufnahmebescheid zugrundegelegte Rechtsmeinung unrichtig ist.

Der der Behörde bekannte Sachverhalt hat sich nicht geändert - die unterstellten „anderen Tatsachen“ liegen nicht vor, sondern sind Folge der unrichtigen Rechtsmeinung der belangten Behörde.

Es ist für das Verfahren wesentlich, auf welche Begründung sich die Wiederaufnahmebescheide beziehen - diese weisen lediglich auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung und die Niederschrift hin.

In dem Prüfungsbericht selbst gibt es lediglich unter Tz 24 Aussagen betreffend der entdeckten „neuen Tatsachen“.

Alle weiteren „möglichen Wiederaufnahmegründe“ sind hier nicht verfahrensgegenständlich, weil sie sich nicht in der Begründung zum Bescheid wiederfinden.

Dies entspricht der ständigen Judikatur - ich verweise nur in neuerer Zeit auf UFS Wien, RV/2642-W/07.

In diesem wird klargestellt, dass es Aufgabe der Berufungsbehörde bei Entscheidung über ein Rechtsmittel gegen die amtswegige Wiederaufnahme durch das Finanzamt ist daher, zu prüfen, ob dieses das Verfahren aus den von ihm gebrauchten Gründen wiederaufnehmen durfte. Nicht geprüft werden darf jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Wiederaufnahmegründen zulässig gewesen wäre.

Andere Begründungen als die im ursprünglichen Wiederaufnahmebescheid können - wann immer abgegeben - nicht dazu führen, dass es zu einer späteren Bewilligung der Wiederaufnahme kommt.

Spätere „Erklärungen“ des Betriebsprüfers - hier die von der Behörde angeführte „ergänzende Stellungnahme“ - sind rechtlich daher nicht beachtlich.

Es ist aber auch dazu nochmals darauf hinzuweisen, dass auch in dieser Stellungnahme die Wiederaufnahme betreffend die Rechtsmeinung vertreten wird, dass die Wiederaufnahme deshalb zulässig sei, weil keine landwirtschaftliche Tätigkeit ausgeübt wurde und auch § 21 BAO im vorliegenden Fall zur Anwendung käme.

Alle weiteren Aussagen wurden zu den Sachbescheiden vorgebracht.

Da alle Tatsachen der Behörde im Zeitpunkt der Erlassung der ursprünglichen Bescheide bekannt waren und sich aus den Feststellungen der Behörde (vgl. Tz 24 BP-Bericht) keine neuen Tatsachen ergeben haben, ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens im Sinne § 303 BAO ausgeschlossen !

Verfahrensrechtlich ist noch darauf hinzuweisen, dass die Behörde bezüglich der hier gegenständlichen Beschwerdeentscheidung bereits mit 29.03.2017 diese dem BFG zur Entscheidung vorgelegt hat.

Die nun erfolgte Beschwerdeentscheidung ist daher unser Erachtens nicht mehr möglich und ist daher jedenfalls zurückzuweisen.

Sowohl die Verfahrensaussetzung als auch die Fortsetzung des Verfahrens in der II. Instanz hat keinerlei Hemmung des Verfahrens in der I. Instanz zur Folge.

Da, wie oben und in den bisherigen Schriftstücken ausführlich dargestellt, die belangte Behörde zu Unrecht die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügt hat, stellen wir erneut den Antrag, den angefochtenen Bescheid - Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 1996 bis 2000- ersatzlos aufzuheben sowie die Entscheidung durch den gesamten Beschwerdesenat (§ 272 Abs 2 BAO) und in einer mündlichen Verhandlung (§ 274 Abs 1 BAO) abzuhalten.

Erörterung der Sach- und Rechtslage vom 30. 10. 2017

Am 30. 10. 2017 fand eine (erste) Erörterung der Sach- und Rechtslage gemäß § 269 Abs. 3 BAO statt. Aus der hierüber aufgenommenen Niederschrift:

Der Richter hält zu den beim Bundesfinanzgericht anhängigen Verfahren fest:

Anhängig sind folgende Verfahren:

- 1. Umsatzsteuerbescheide 1997 bis 2000 (RV/7101961/2004, Einzelrichter, mündliche Verhandlung beantragt),*
- 2. Vorläufige Umsatzsteuerbescheide 2001 und 2002 (RV/7101961/2004, Einzelrichter, mündliche Verhandlung beantragt),*
- 3. Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 1996 bis 2000 (RV/7103324/2017, Senat, mündliche Verhandlung beantragt),*
- 4. Einkommensteuerbescheide 1996 bis 2000 (RV/7101961/2004, Einzelrichter, allenfalls Verbindung gemäß § 22 Abs. 3 BAO mit dem Senatsverfahren betreffend Wiederaufnahme, mündliche Verhandlung beantragt).*

Für den Fall einer Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht werden daher jedenfalls zwei mündliche Verhandlungen, eine betreffend Umsatzsteuer vor dem Einzelrichter und eine betreffend Wiederaufnahme/Einkommensteuer vor dem Senat, darüber hinaus allenfalls eine weitere betreffend Einkommensteuer durchzuführen sein.

Ferner wird darauf hingewiesen, dass im Beschluss vom 28. 11. 2016 auf Seite 24 bei den im Erkenntnis UFS 3. 4. 2013, ZRV/0019-Z1W/12 der Neuberechnung zugrunde zu legenden Mengen bei den Zukäufen an Mais laut ungarischer Zollverwaltung infolge eines

Schreibfehlers statt "217.460 kg" "21.460 kg" angegeben wurde. Dem Erkenntnis UFS 3. 4. 2013, ZRV/0019-Z1W/12 lag der Betrag von "217.460 kg" zugrunde.

Die Parteienvertreter erörtern mit dem Richter die Sach- und Rechtslage.

*Es ist zutreffend, dass alle Waren die vom Bf. nach Österreich verbracht wurden, von diesem an die J. M***** GmbH verkauft wurden.*

Es ist ferner zutreffend, dass vom Bf. entsprechende Rechnungen an die GmbH gelegt wurden.

Ergebnis

Der steuerl. Vertr. kann sich zur Abkürzung des langen Verfahrens vorstellen, den Feststellungen im Zollverfahren, die mittlerweile rechtskräftig sind, zu folgen:

Dies würde bedeuten, dass der Bf. in den Streitjahren in Österreich eine Landwirtschaft betrieben hat. Einerseits wäre damit die Existenz der Landwirtschaft in Ö bewiesen, andererseits wären nur die im Zollverfahren letztlich der Verzollung unterzogenen Zukäufe in Ungarn als Umsätze des Handelsbetriebs in Ö anzusetzen.

Da die Wiederaufnahmebescheide, wenn überhaupt, nur mit der Nichtexistenz einer Landwirtschaft in Ö begründet wurden, wäre dieser Wiederaufnahmegrund nicht gegeben und wären daher die Bescheide ersatzlos aufzuheben.

Hinsichtlich der USt wären die auf den "eigenen" Flächen in Ungarn erwirtschafteten Produkte in Ö dem pauschalierten LuF Betrieb zuzurechnen, die in Ungarn zugekauften Produkte laut Zoll in Ö beim Handelsbetrieb mit 10 % zu versteuern.

Da es in den Jahren 1996 u. 1997 sowie in den Jahren 2001 u. 2002 keine Zukäufe in diesem Sinne gegeben hat, wäre in diesen Jahren alles "abpauschaliert".

Die Vertr. d. FA wird diesen Vorschlag mit der Frau Fachvorständin erörtern.

Als Termin für die Fortsetzung wird Freitag, 15. Dezember 2017, 09:30 Uhr, Zi.Nr. 4F 27, festgelegt.

Erörterung der Sach- und Rechtslage vom 15. 12. 2017

Am 15. 12. 2017 fand eine (zweite) Erörterung der Sach- und Rechtslage gemäß § 269 Abs. 3 BAO statt. Aus der hierüber aufgenommenen Niederschrift:

Das Gericht hält fest, dass seitens der steuerlichen Vertretung mit E-Mail vom 12. 12. 2017 an die belangte Behörde und an das Gericht eine zahlenmäßige Darstellung der Änderungen bei der Umsatzsteuer im Sinne der Erörterung vom 30. 10. 2017 übermittelt wurde.

Der steuerl. Vertr. legt vor einen Bescheid des Hauptzollamt Wien vom 13.11.2003.

Die Vertreterin des Finanzamts erklärt diese Unterlage zu prüfen.

Seitens des Finanzamtes kann im Bezug auf die USt den Vorschlag der steuerl. Vertretung vorerst nicht gefolgt werden. Hätte der Bf. in Ungarn tatsächlich selbst Flächen bewirtschaftet, könnte das FA mit der steuerl. Vertr. konform gehen, allenfalls auch, wenn an der Kft nahe Angehörige beteiligt gewesen wären. Da Gesellschafter der Kft auch ein Dritter war, ist so vorzugehen, als wäre die Kft ein Fremder. Es wurden auch von der Kft Rechnungen ausgestellt.

*Hinsichtlich der sogenannten Provision Ka***** wird noch eine Prüfung durch das FA erfolgen, sollte das Vorbringen des Bf. zutreffend sein, wäre diese Zurechnung 1998 fallen zu lassen.*

Hinsichtlich der Bemessungsgrundlage der USt besteht bei Zugrundelegung der Rechtsansicht des Bf. kein Bedenken, von den am 12.12.2017 übermittelten Beträgen auszugehen.

*Das FA beantragt hingegen, die USt wie laut Außenprüfungsbericht (allenfalls ohne Provision Ka*****) festzusetzen.*

Einvernehmlich wird festgestellt, dass im Beschwerdezeitraum eine anzurechnende EUST aus den gegenständlichen Zollverfahren nicht entrichtet wurde. Seitens des FA besteht kein Einwand, im Zeitpunkt der Zahlung der EUST einen entsprechenden Lohnsteuerabzug zu gewähren.

*Seitens des Gerichtes wird festgehalten, dass die einzig offene Frage somit (abgesehen von der Provision Ka*****) ist, ob die von der Kft in Ungarn selbst erzeugten landwirtschaftlichen Produkte direkt dem Bf. als Landwirt zuzurechnen sind.*

*Den Parteien wird durch das Gericht die Erstattung jeweils eines vorbereiteten Schriftsatzes zur Frage der wirtschaftl. Zurechnung der in Ungarn von der Kft produzierten Erzeugnisse bis Ende Februar 2018 aufgetragen. Der Bf. möge sich hierbei auch zu den Besteuerungsgrundlagen für den Fall, des BFG die Rechtsansicht teilt, äußern allenfalls Beweismittel vorzulegen bzw. Beweisangebote zu stellen. Das FA wird sich dabei auch zur Sache Ka***** äußern. Sollte das FA weiterhin von einer Zurechnung einer Provision Ka***** ausgehen, wäre dem Gericht auch eine ladungsfähige Adresse von Frau Ka***** mitteilen. Beide Parteien werden sich hierbei auch zu der Rechtsfrage äußern, inwieweit in einem Drittland produzierte Waren in die USt-rechtliche Pauschalierung gem. § 22 UStG 1994 einzubeziehen sind.*

Als Termin für die mündliche Verhandlung betreffend USt wird Montag, 16. April 2018 in Aussicht genommen.

Hinsichtlich Wiederaufnahme ESt erfolgt eine Senatsverhandlung erst nach Abschluss des USt-Verfahrens.

Äußerung des Finanzamts vom 14. 3. 2018

Nach Fristverlängerung erstattete das Finanzamt am 14. 3. 2018 folgenden vorbereitenden Schriftsatz:

... [betrifft nicht die Wiederaufnahmen] ...

Äußerung des Bf vom 22. vom 14. 3. 2018

Nach Fristverlängerung erstattete der Bf durch seine steuerliche Vertretung am 22. 3. 2018 folgenden vorbereitenden Schriftsatz:

Im Namen und auftrags unseres oben angeführten Klienten bringen wir in Ergänzung und teilweisen Zusammenfassung der Berufung vom 2.8.2004 sowie dem Vorlageantrag betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 1996 bis 2000 vom 09.06.2017 noch folgendes vor:

1. Wiederaufnahme Einkommensteuer 1996 bis 2000

Nochmals wird festgehalten, dass die belangte Behörde die Wiederaufnahme des Verfahrens damit begründet, dass den - damaligen - Schlussfolgerungen der Zollbehörde zu folgen ist und das Vorliegen eines landwirtschaftlichen Betriebes in Österreich nicht gegeben ist.

*Wie im fortgesetzten Zollverfahren nunmehr unstrittig festgestellt wurde, führt Herr H***** M***** in Österreich einen landwirtschaftlichen Betrieb und ist als Landwirt anzusehen (UFS 3.4.2013, ZRV/0020-ZIW/12 "zweites Zwischenergebnis"; S 8).*

Außerdem ist in den Zollverfahren eindeutig festgestellt worden, dass es nicht schädlich ist, wenn sich der österreichische Landwirt zur Bewirtschaftung der Ackerflächen in Ungarn der von ihm gegründeten KFT bedient (UFSW 3.4.2013, ZRV/0020-Z1W/12 "drittes Zwischenergebnis", S 10).

*Durch diese Entscheidungen ist klar, dass die von Herrn M***** gewählte Vorgangsweise rechtens war und er den Vorschriften des Titels IX Zollbefreiungs—VO immer entsprochen hat.*

Der der Behörde schon im Zeitpunkt der abgabenbehördlichen Prüfung bekannte Sachverhalt hat sich nicht geändert — die unterstellten "anderen Tatsachen" liegen nicht vor, sondern sind Folge der unrichtigen Rechtsmeinung der belangten Behörde.

Es ist für das Verfahren wesentlich, auf welche Begründung sich die Wiederaufnahmebescheide beziehen — diese weisen lediglich auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung und die Niederschrift hin.

In dem Prüfungsbericht selbst gibt es lediglich unter T2 24 Aussagen betreffend der entdeckten "neuen Tatsachen".

Alle weiteren "möglichen Wiederaufnahmegründe" sind hier nicht verfahrensgegenständlich, weil sie sich nicht in der Begründung zum Bescheid wiederfinden.

Dies entspricht der ständigen Judikatur — ich verweise beispielhaft nur auf das in neuerer Zeit ergangene Erkenntnis des UFS Wien, RV/2642-W/07.

*Da alle Tatsachen der Behörde im Zeitpunkt der Erlassung der ursprünglichen Bescheide bekannt waren und sich aus den Feststellungen der Behörde (n. T2 24 BP-Bericht) keine neuen Tatsachen ergeben haben, **ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens im Sinne § 303 BAO ausgeschlossen !***

Es sind daher sowohl die Wiederaufnahmebescheide als auch die verfahrensgegenständlichen Einkommensteuerbescheide 1996 bis 2000 aufzuheben.

2. ...

Beschluss vom 27. 3. 2018

Mit Beschluss vom 27. 3. 2018 übermittelte das Gericht den Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens die gemäß Auftrag vom 15. 12. 2017 erstatteten Schriftsätze vom 14. 3. 2018 und vom 22. 3. 2018 mit dem Ersuchen um Kenntnisnahme und Äußerung zum jeweiligen Schriftsatz der Gegenseite bis 18. 5. 2018.

Gegenäußerung des Finanzamts vom 17. 5. 2018

Das Finanzamt gab am 17. 5. 2018 folgende Gegenäußerung ab:

1.) Wiederaufnahme Einkommensteuer 1996-2000

Vom steuerlichen Vertreter wird zutreffend ausgeführt, dass der Prüfer in Tz 24 des BP-Berichtes die Aussagen zu den neu hervorgekommenen Tatsachen zusammengefasst hat.

Tz 24 weist ausdrücklich darauf hin, dass die vom Stpfl. ab 1996 zugepachtete Fläche (Obstgarten) tatsächlich nicht bewirtschaftet und – ausgenommen eine Barzahlung im Jahr 1996 - auch kein Pachtschilling entrichtet wurde.

In der Niederschrift über die Schlussbesprechung wurde vom Prüfer außerdem festgehalten, dass die ungarische juristische Person als Exporteur der Landesprodukte aufgetreten ist und der Stpfl. diese Landesprodukte von der ungarischen Kft (zu ungarischen Preisen) eingekauft und in Österreich (zu österreichischen Preisen) weiterverkauft hat.

Die Geschäftsbeziehung zwischen der Kft und dem Stpfl. stellt sich daher als solche dar, wie sie zwischen fremden Geschäftspartnern üblich ist.

Als Konsequenz dieser Feststellungen ist der Prüfer zum Ergebnis gekommen, dass der Zukauf und Weiterverkauf der Landesprodukte als Handelsbetrieb zu beurteilen sei.

Die vom Prüfer angeführten Tatsachen waren – als Ergebnis von Erhebungen der Zollbehörden - der Abgabenbehörde im Erstverfahren nicht bekannt, daher hatte im Zuge der Prüfung die Wiederaufnahme zu erfolgen.

Der Umstand, dass die Zollbehörde im fortgesetzten Verfahren zu einer anderen rechtlichen Würdigung des erhobenen Sachverhaltes gekommen ist, ändert nicht den erhobenen Sachverhalt.

Die Abgabenbehörde hatte die neu hervorgekommenen Tatsachen rechtlich zu würdigenden.

2.) ...

Ergänzende Stellungnahme des Bf vom 18. 5. 2018

Der Bf gab durch seine steuerliche Vertretung am 18. 5. 2018 folgende ergänzende Stellungnahme ab:

*Wir möchten nochmals betonen, dass der VwGH im Zollverfahren für den gegenständlichen Sachverhalt eindeutig festgestellt hat, dass es sich bei dem Betrieb des Herrn H***** M***** in Österreich um einen landwirtschaftlichen Betrieb handelt UND dass die von ihm in Ungarn gegründete kft für die Zollbefreiung nicht schädlich ist.*

Dass die Behörde weiter behauptet, dass die kft in ertrag- und umsatzsteuerlicher Sicht ein eigenständiges Rechtssubjekt darstellt, negiert völlig den bereits festgestellten Sachverhalt und die Rechtswürdigung durch den VwGH im konkreten Fall und ist aus diesem Grund schon rechtlich als unrichtig zu würdigen.

*Die weiteren Darstellungen der Behörde gehen von dieser — unrichtigen Rechtsmeinung - aus (es wird sogar wieder der landwirtschaftliche Betrieb des Herrn H***** M***** in Frage gestellt !!).*

Da somit offenbar die Behörde nur mit einem — im konkreten Fall nicht vorliegenden - Sachverhalt und entsprechender Rechtswürdigung zu einer für sie genehmen Beurteilung kommt, erweist sich vielmehr genau das Gegenteil als richtig:

Folgt man (richtigerweise) der rechtlichen Würdigung des VwGH im Zollverfahren, dann ist unserer Darstellung gemäß Schriftsatz vom 22. März 2018 zu folgen, in dem wir auch bezüglich Umsatzsteuer - folgend einer entsprechenden Rechtsansicht des BMF - festgestellt haben, dass

*1. allgemein die Beteiligung eines österreichischen Landwirtes an einer ausländischen Kapitalgesellschaft nicht schädlich ist und dass daher die Produktion und die Einfuhr Herrn H***** M***** als natürlicher Person zuzurechnen ist.*

2. Im gegenständlichen Fall dieser Auffassung auch der VwGH gefolgt ist.

*Beglich der "Provision Ka*****" ist durch den vorgelegten Bescheid des Zollamtes klargestellt, dass die streitgegenständlichen Einfuhren Frau Ka***** zuzurechnen sind.*

*Wie schon im Prüfungsverfahren und in der Berufung aus 2004 dargelegt, erfolgte die Unterstützung von Frau Ka***** bei der Einfuhr unentgeltlich im Gedenken an ihren damals verstorbenen Ehemann.*

Eine "Teilung" des Erlöses im Verhältnis 50:50 ist — wie es die Behörde unterstellt — im allgemeinen Geschäftsverkehr absolut unüblich und kann auch im gegenständlichen nicht nachvollzogen werden.

Mündliche Verhandlung vom 18. 6. 2018 zu RV/7101961/2004

In der mündlichen Verhandlung vom 18. 6. 2018 zu RV/7101961/2004 wurde die Frage der Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren nicht erörtert.

Erkenntnis BFG 22. 6. 2018, RV/7101961/2004

Mit Erkenntnis BFG 22. 6. 2018, RV/7101961/2004 wies das Bundesfinanzgericht die als Beschwerde weiterwirkende Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide 1997 bis 2002 als unbegründet ab, wobei es folgende Sachverhaltsfeststellungen traf:

A.

*Der Beschwerdeführer H***** M***** ist österreichischer Staatsbürger und erzielte im Beschwerdezeitraum in Österreich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeitnehmer der J. M***** GmbH.*

Im Jahr 1996 pachtete er in seiner Wohnsitzgemeinde in Österreich ein Grundstück mit einem Obstbaumbestand in der Größe von rund 1.600 qm (16 Ar).

Der Bf erklärte im Beschwerdezeitraum aus der Bewirtschaftung dieses Obstgartens (pauschalierte) Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft zwischen 351 ATS und 403 ATS jährlich.

Dass der Bf zwischen 1996 und 2000 nur für den Eigenbedarf Obst produziert und keine (positiven) Einnahmen aus dem Obstbau erzielt hat, kann nicht festgestellt werden.

Ab November 2000 bewirtschaftete der Bf 1,36 ha Weingarten und 8,25 ha Ackerfläche in Österreich.

B.

*Der Bf gründete in Ungarn gemeinsam mit Wa***** E***** die En***** Kft. Nach Ausscheiden des Wa***** E***** wurde diese Gesellschaft in M***** Hungaria Kft. umbenannt. Wa***** E***** ist ein entfernter Verwandter des Bf.*

*Die En***** und spätere M***** Hungaria Kft. (in weiterer Folge kurz Kft) pachtete in Ungarn zahlreiche landwirtschaftliche Grundstücke und betrieb auf diesen Ackerbau.*

Sowohl die in Österreich bewirtschafteten Grundstücke als auch die in Ungarn bewirtschafteten Grundstücke befanden sich innerhalb eines Streifens von fünf Kilometern zur Staatsgrenze und damit zur damaligen Außengrenze der Europäischen Gemeinschaften (heute: Europäischen Union).

*Ob Wa***** E***** Treuhänder für den Bf oder einen Angehörigen des Bf war, steht nicht fest.*

Dass der Bf Eigentümer oder Pächter der in Ungarn gelegenen landwirtschaftlichen Grundstücke war, kann nicht festgestellt werden.

Es kann daher auch nicht festgestellt werden, dass die Kft für den Bf in Ungarn gelegene Felder, an denen der Bf als Eigentümer oder Pächter ein Nutzungsrecht hatte, bewirtschaftet hat.

Nach ungarischem Recht konnten im Beschwerdezeitraum sowohl Kapitalgesellschaften (wie Kft), deren Gesellschafter nicht ungarische Staatsbürger waren, und natürliche Personen, die nicht ungarische Staatsbürger waren, Fruchtgenussrechte an landwirtschaftlich genutzten Grundstücken begründen. Es bestand keine rechtliche Verpflichtung, sich als Pächter von Grundstücken einer Kapitalgesellschaft zu bedienen. Allerdings war die Zwischenschaltung einer Kft bei der Ausfuhr von Waren aus Ungarn zweckmäßig.

C.

Die Kft produzierte auf den von ihr gepachteten landwirtschaftlichen Grundstücken in Ungarn Feldfrüchte. Teilweise wurden Feldfrüchte von anderen ungarischen Produzenten zugekauft.

Die Kft verkaufte dem Bf Feldfrüchte, worüber die Kft dem Bf auch Rechnungen legte.

Die Kft ist im wirtschaftlichen Verkehr als selbständiges wirtschaftliches Gebilde nach außen hin aufgetreten.

*Der Bf verkaufte diese von der Kft erworbenen Waren in Österreich mit einem Gewinnaufschlag an die J. M***** GmbH, worüber der Bf der J. M***** GmbH Rechnungen legte.*

Die Kft verkaufte in Ungarn auch Feldfrüchte an Dritte, im Jahr 1998 beispielsweise rund 0,8 Mio Tonnen.

Die Kft kaufte in Ungarn auch Feldfrüchte zu, im Jahr 1998 beispielsweise rund 1 Mio Tonnen.

Ferner handelte die Kft (in einzelnen Jahren des Beschwerdezeitraums) mit zugekauften landwirtschaftlichen Produkten und vertrieb Saatgut, Dünger und Spritzmittel.

D.

*Die in Ungarn produzierten Feldfrüchte wurden vom Bf in Österreich (an die J. M***** GmbH) mit folgenden Gesamtnettoerlösen verkauft:*

1997: 856.660,55 ATS

1998: 1.503.909,47 ATS

1999: 676.362,76 ATS

2000: 2.334.611,06 ATS

2001: 774.531,80 ATS

2002: 25.146,53 EUR.

E.

*Die in derselben Ortschaft wie der Bf wohnende D***** Ka***** bevollmächtigte nach dem Tod ihres Mannes im Sommer 1998 den Bf, für sie von der Ma***** und D***** Fö***** Kft auf rund 60 ha Ackerfläche im Grenzstreifen in Ungarn erzeugten Mais aus Ungarn nach Österreich zu verbringen und diesen in Österreich an die J. M***** GmbH zu verkaufen. Die Familie M***** war D***** Ka***** bekannt.*

*Der Bf unterstützte als im "Ungarngeschäft" tätiger und erfahrener Unternehmer im Rahmen seines Unternehmens D***** Ka***** bei diesen Geschäften. Insbesondere organisierte der Bf die Einfuhr der Feldfrüchte nach Österreich und den Verkauf an die J. M***** GmbH.*

*Die J. M***** GmbH als Käuferin der Feldfrüchte hat auf D***** Ka***** am 15. 12. 1998 zwei Verrechnungsschecks ausgestellt:*

a) Scheck 546887 über 348.698 Schilling.

*Dieser Scheck wurde nach Feststellung des Finanzamts von D***** Ka***** am 15. 12. 1998 bar behoben.*

b) Scheck 546886 über 917.644 Schilling.

*Dieser Scheck wurde nach Feststellung des Finanzamts von H***** M***** zugunsten seines Bankkontos gutgeschrieben.*

Die Mittel aus dem Scheck 546886 wurden vom Bf unstrittig für folgende Überweisungen verwendet:

*Überweisung Ma***** & D***** Fö***** Kft: - 497.971,63 ATS*

*Überweisung En***** Kft - 163.022,34 ATS.*

*Ferner hat der Bf aus einem Maisverkauf von der J. M***** GmbH am 21. 12. 1998 einen Betrag von 388.506 ATS erhalten. Von diesem Betrag wurden am 22. 12. 1998 auf das Privatkonto des Bf 85.493 ATS eingelegt.*

*D***** Ka***** rechnete mit einem Erlös zwischen 300.000 ATS und 400.000 ATS aus dem Maisverkauf. Eine Provision für H***** M***** wurde nicht vereinbart.*

*Es kann nicht festgestellt werden, dass der Bf im Jahr 1998 an D***** Ka***** über den Betrag von 348.698 ATS hinaus einen weiteren Betrag in Zusammenhang mit der Lieferung von in Ungarn produzierten Feldfrüchten durch D***** Ka***** an die J. M***** GmbH weitergegeben hat.*

Dem Bf verblieb aus diesem Geschäft ein Betrag von 256.650,03 ATS brutto.

F.

*In den unterdessen in Rechtskraft erwachsenen zuletzt ergangenen Entscheidungen im Zollverfahren wurde der Bf als Pächter eines Obstgartens als Landwirt der Union zollrechtlich anerkannt. Zollrechtliche Eingangsabgabenbefreiung wurde dem Bf als Landwirt der Union für jene aus Ungarn eingeführten Feldfrüchte gewährt, die von der En***** und späteren M***** Hungaria Kft selbst auf den von ihr gepachteten Feldern in Ungarn in Grenznähe produziert wurden, nicht jedoch für jene eingeführten Feldfrüchte, die nach den Feststellungen der Zollverwaltung von der Kft in Ungarn zugekauft wurden.*

*Von der Zollbehörde wurden D***** Ka***** rechtskräftig die Einfuhren gemäß Punkt E., an denen der Bf mitgewirkt hat, zugerechnet. Ihr wurden Eingangsabgaben vorgeschrieben.*

Rechtlich beurteilte das Bundesfinanzgericht diesen Sachverhalt zusammengefasst, soweit für die gegenständliche Entscheidung betreffend Wiederaufnahme Einkommensteuer von Belang, folgendermaßen:

Die Bewirtschaftung von 1.600 qm Obstgarten in Österreich durch den Bf war Landwirtschaft. Für eine fehlende Einnahmen- und Gewinnerzielungsabsicht aus dem Obstbau mangle es konkreten Beweisen.

Pächterin der Ackerflächen in Ungarn war die Kft und nicht der Bf. Die Kft bewirtschaftete von ihr selbst gepachtete Äcker und nicht Äcker, die sich im Eigentum des Bf befanden oder von diesem gepachtet wurden. Die Umsätze aus dem Ackerbau in Ungarn sind dem Unternehmen der Kft zuzuordnen und nicht dem Unternehmen des Bf. Der Bf hat von der Kft Feldfrüchte erworben und diese als Unternehmer an die J. M***** GmbH in Österreich weiterverkauft. Die Kft und der Bf bilden nicht ein Unternehmen, sondern stellen zwei eigenständige Unternehmen dar.

Die Umsätze aus den Verkäufen des Bf an die J. M***** GmbH fallen nicht unter die land- und forstwirtschaftliche Pauschalierung nach § 22 UStG 1994.

D***** Ka***** hat im Jahr 1998 dem Bf keine Provision für die Abwicklung der Maisernte in Ungarn und des Verkaufs der Ernte an die J. M***** GmbH gezahlt. Der Bf hat aus dem Geschäft jedoch im Rahmen seines Unternehmens einen Nettoerlös von 213.875,03 ATS

(brutto 256.650,03 ATS) erzielt und diesen (außerhalb der land- und forstwirtschaftlichen Pauschalierung) zu versteuern.

Mündliche Verhandlung vom 20. 9. 2018

In der mündlichen Verhandlung vom 20. 9. 2018 verweis der steuerliche Vertreter zunächst darauf, dass die Vorgangsweise bei Zupachtung bei Flächen in Ungarn durch österreichische Landwirte seinerzeit mit den Finanzämtern, Zollämtern und dem BMF abgestimmt worden sei und sich der Bf an diese Regelung gehalten habe.

Die angefochtenen Bescheide verwiesen auf den Außenprüfungsbericht. Im Außenprüfungsbericht sei das Feld, das für die Angabe der Textzahlen, auf die sich die Wiederaufnahme stützt, leer. Aus der formelmäßigen Begründung der Ermessensentscheidung liesen sich ebenfalls keine Wiederaufnahmegründe ersehen.

Sollte der Beschwerde nicht bereits aus diesem Grund stattzugeben sein, sei darauf zu verweisen, dass in der allenfalls heranzuziehenden Tz 24 zwei Umstände genannt werden: Einerseits, dass der Bf in Österreich kein Landwirt sei und andererseits, dass zwischen der Kft und dem Bf Handel betrieben worden sei.

Zu diesen beiden Punkten habe der VwGH im Zollverfahren bereits entschieden, dass erstens der Bf in Österreich eine Landwirtschaft betrieben habe und es zweitens für die Befreiung von Eingangsabgaben unschädlich sei, dass in Ungarn die Flächen von einer Kft, an der der Bf beteiligt war, bewirtschaftet wurden.

Nach Ansicht des steuerlichen Vertreters seien beide möglichen Wiederaufnahmegründe, wenn solche überhaupt genannt wurden, durch den VwGH eindeutig widerlegt worden. Es sei ein einheitlicher Betrieb nach der Zollbefreiungsverordnung zu unterstellen. Dies habe der VwGH in Bezug auf den Bf bereits entschieden.

Nach ständiger Rechtsprechung seien die Wiederaufnahmegründe bereits im Wiederaufnahmebescheid darzustellen. Nur auf diese Wiederaufnahmegründe und nicht auf allfällige nachgeschobene komme es an.

Die Vertreter des Finanzamts räumten ein, dass die Felder betreffend der Textzahlen, die die Wiederaufnahme begründen sollen, nicht ausgefüllt worden seien. Die Außenprüfung sei auf das Zollverfahren zurückzuführen, in dem eine Reihe von neuen Erkenntnissen gewonnen worden seien, die auch dem Finanzamt vorher nicht bekannt gewesen seien. Im Übrigen werde auf die zahlreichen Schriftsätze im Verfahren verwiesen.

Außerdem sei nach damaliger Rechtsansicht durch den Verweis in den Wiederaufnahmebescheiden auf den gesamten Prüfungsbericht der gesamte Prüfungsbericht als Begründung der Wiederaufnahme anzusehen. Die Angabe der einzelnen Textzahlen im Block Wiederaufnahme sei als bloße Serviceleistung angesehen worden.

In der Prüfungen durch das Finanzamt seien damals alle Unterlagen der Zollverwaltung angesehen und festgestellt worden, dass einerseits Rechnungen zum niedrigeren ungarischen Preis an den Bf und andererseits vom Bf Rechnungen zu den höheren österreichischen Preis gelegt wurden. Dies sei für die Zollverwaltung, die auf den Zollwert abstelle, nicht von Bedeutung gewesen.

Der steuerliche Vertreter verweis dazu darauf, dies sei für die Zollverwaltung deswegen nicht von Belang gewesen, da die Einfuhren als steuerfrei angesehen wurden.

Weiteres Vorbringen seitens der Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens wurde nicht erstattet.

Seitens der Parteien werden wesentliche Interessen, die einer Veröffentlichung der Entscheidung gemäß § 23 BFGG entgegenstehen, nicht bekannt gegeben.

Die belangte Behörde beantragte, das Bundesfinanzgericht möge die Beschwerde als unbegründet abweisen.

Seitens des Bf wurde abschließend die Stattgabe ihrer Beschwerde beantragt.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Rechtsgrundlagen

§ 303 BAO lautete in der für den Beschwerdezeitraum maßgebenden Fassung:

§ 303. (1) Dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens ist stattzugeben, wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig ist und

a) der Bescheid durch Fälschung einer Urkunde, falsches Zeugnis oder eine andere gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder

b) Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten, oder

c) der Bescheid von Vorfragen abhängig war und nachträglich über eine solche Vorfrage von der hierfür zuständigen Behörde (Gericht) in wesentlichen Punkten anders entschieden wurde

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

(2) Der Antrag auf Wiederaufnahme gemäß Abs. 1 ist binnen einer Frist von drei Monaten von dem Zeitpunkt an, in dem der Antragsteller nachweislich von dem Wiederaufnahmsgrund Kenntnis erlangt hat, bei der Abgabenbehörde einzubringen, die im abgeschlossenen Verfahren den Bescheid in erster Instanz erlassen hat.

(3) Wenn die Zuständigkeit zur Abgabenerhebung auf eine andere Abgabenbehörde übergegangen ist, kann der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens auch bei der Abgabenbehörde erster Instanz eingebracht werden, die im Zeitpunkt der Antragstellung zur Abgabenerhebung zuständig ist.

(4) Eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ist unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Begründung von Wiederaufnahmebescheiden

Grundsätzlich hat der Spruch eines die Wiederaufnahme verfügenden Bescheides den maßgeblichen Wiederaufnahmetatbestand anzuführen. Ist dies nicht der Fall, kann die Begründung des Bescheides als Auslegungsbehelf herangezogen werden (vgl. VwGH 28. 9. 1998, 96/16/0135; VwGH 21. 6. 1994, 91/14/0165; VwGH 12. 6. 1991, 90/13/0027).

Zur Klarstellung, ob eine amtswegige Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 4 BAO alt dem Gesetz gemäß verfügt worden ist, hat die Behörde die zeitliche Abfolge des Bekanntwerdens der maßgebenden Tatsachen und Beweismittel zu erheben und in der Begründung ihres Bescheides kontrollierbar darzustellen (vgl. VwGH 17. 10. 1984, 84/13/0054).

Die formularmäßige Begründung der Ermessensübung im Außenprüfungsbericht ist grundsätzlich ausreichend (vgl. VwGH 16. 9. 2003, 98/14/0031).

Verweis in der Begründung der Wiederaufnahmebescheide

Die angefochtenen Wiederaufnahmebescheide enthalten selbst keine Begründung, sondern verweisen diesbezüglich auf die "Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind. Daraus ist auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen Bescheid zu ersehen."

Ein im Wiederaufnahmebescheid enthaltener Verweis auf die Ausführungen in einem Außenprüfungsbericht ist rechtlich zulässig, wenn aus diesem Bericht die Wiederaufnahmegründe hervorgehen (vgl. VwGH 29. 1. 2015, 2012/15/0030; VwGH v. 22. 11. 2012, 2012/15/0172).

In den diesbezüglichen Textzahlen des Außenprüfungsberichts müssen jedoch Umstände dargetan werden, die als Wiederaufnahmegrund geeignet sind (vgl. BFG 16. 4. 2018, RV/7102293/2016).

Verweise innerhalb des Außenprüfungsberichts

Wird in jener Textzahl (Tz, in der Praxis meist Textziffer genannt) des zur Begründung eines Wiederaufnahmebescheids heranzuziehenden Betriebsprüfungsberichtes zur Wiederaufnahme des Verfahrens auf andere Textzahlen dieses Berichts verweisen, kann zutreffend gefolgert werden, dass das Finanzamt die Wiederaufnahme auf den Neuerungsstatbestand gestützt hat und die in den einzelnen Textzahlen getroffenen Prüfungsfeststellungen jenen Tatsachenkomplex bilden, der nach Ansicht des Finanzamtes im Zuge der Prüfung neu hervorgekommen ist (vgl. VwGH 28. 2. 2012, 2008/15/0005; VwGH 4. 3. 2009, 2008/15/0327).

Verweis auf Wiederaufnahmegründe im Außenprüfungsbericht

Wird in jener Textzahl des Außenprüfungsberichts, der Ausführungen zu den Feststellungen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO a. F. erforderlich machen, enthält, auf eine Textzahl im Außenprüfungsbericht verweisen, die keine Darlegung von neu hervorgekommenen Tatsachen oder Beweismitteln enthält, ist die Wiederaufnahme des Verfahrens nicht ordnungsgemäß begründet und somit rechtswidrig (vgl. VwGH 19. 9. 2007, 2004/13/0108; BFG 19. 12. 2016, RV/2101289/2016, UFS 10. 9. 2012, RV/0531-G/07 oder UFS 17. 12. 2007, RV/2054-W/03).

Diese Textzahlen sind keine "bloße Serviceleistung", sondern für die Begründung der Wiederaufnahme essentiell. Dies ist durch die - auch nach den angefochtenen Bescheiden ergangene - Judikatur klargestellt. Diese Judikatur legt jedoch nur die bereits im Zeitpunkt der Erlassung der angefochtenen Bescheide bereits bestanden habende Rechtslage aus und ist daher im gegenständlichen Verfahren maßgebend.

Wird im Bericht unter Tz X als Wiederaufnahmegrund ausdrücklich auf Tz Y verwiesen, in welcher der herangezogene Wiederaufnahmegrund neuer Tatsachen nicht behandelt wurde, sondern sich dieser Wiederaufnahmegrund in Tz Z befindet, auf die in Tz X nicht verwiesen wurde, ist die Wiederaufnahme rechtswidrig (vgl. VwGH 19. 9. 2007, 2004/13/0108 u. a.).

Sache des Wiederaufnahmeverfahrens

Sache des Rechtsmittelverfahrens in Bezug auf eine Wiederaufnahme des Verfahrens ist nur die Wiederaufnahme aus den vom Finanzamt im Wiederaufnahmebescheid herangezogenen Gründen (vgl. VwGH 21. 12. 2011, 2009/13/0159; VwGH 4. 3. 2009, 2008/15/0327).

Bei einem verfahrensrechtlichen Bescheid wie dem der Wiederaufnahme von Amts wegen wird die Identität der Sache, über die abgesprochen wurde, durch den Tatsachenkomplex begrenzt, der als neu hervorgekommen von der für die Wiederaufnahme zuständigen Behörde zur Unterstellung unter den von ihr gebrauchten Wiederaufnahmetatbestand herangezogen wurde (vgl. VwGH 14. 5. 1991, 90/14/0262).

Innerhalb dieser "Sache" kommt der Rechtsmittelinstanz volle Entscheidungsbefugnis im Sinne des § 289 Abs. 2 BAO alt bzw. § 279 Abs. 2 BAO neu zu (vgl. VwGH 21. 12. 2011, 2009/13/0159).

Die bloße Ergänzung einer mangelhaften Begründung der auf Grund der Feststellungen einer abgabenbehördlichen Prüfung ergangenen Wiederaufnahmebescheide in Richtung der tatsächlich vom Finanzamt herangezogenen Wiederaufnahmegrundlagen stellt kein unzulässiges Auswechseln von Wiederaufnahmegründen im Rechtsmittelverfahren dar (vgl. VwGH 29. 3. 2017, Ro 2015/15/0030; VwGH 26. 11. 2015, Ro 2014/15/0035; VwGH 22. 7. 2015, 2011/13/0067; VwGH 28. 2. 2012, 2008/15/0005; VwGH 17. 12. 2008, 2006/13/0114; VwGH 20. 7. 1999, 97/13/0131). Hierzu muss aber eine derartige Begründung grundsätzlich vorhanden sein.

Liegt der vom Finanzamt angenommene Wiederaufnahmsgrund nicht vor (oder hat dieses die Wiederaufnahme tatsächlich auf keinen Wiederaufnahmsgrund gestützt), ist im Rechtsmittelverfahren der angefochtenen Wiederaufnahmebescheid des Finanzamtes ersatzlos beheben (vgl. VwGH 20. 7. 1999, 97/13/0131; VwGH 30. 11. 1999, 94/14/0124).

Ein fehlender im angefochtenen Bescheid angeführter Wiederaufnahmegrund kann vom Finanzamt weder in einer Stellungnahme noch in einer Beschwerdeentscheidung nachgeholt werden. Hier käme lediglich - bei Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen - eine neuerliche Wiederaufnahme aus diesem im bisherigen Wiederaufnahmebescheid nicht enthaltenen Wiederaufnahmegrund in Betracht.

Keine Begründung der Wiederaufnahme der Verfahren

Im gegenständlichen Fall enthält der Außenprüfungsbericht in "Tz 31 Wiederaufnahme des Verfahrens" selbst weder die herangezogenen Wiederaufnahmegründe noch einen Verweis auf Textzahlen im Bericht, die die Wiederaufnahmegründe enthalten. Es werden zwar als Abgabenarten und Zeiträume Umsatzsteuer 1997 - 2000 und Einkommensteuer 1996 - 2000 genannt, die Felder "Hinweis auf Tz" sind jedoch leer. Offenkundig wurde diese Textzahl vorausgefüllt, in weiterer Folge jedoch nicht mehr bearbeitet.

Abgesehen davon, dass die Umsatzsteuerbescheide Erstbescheide waren und diesbezüglich keine Verfahrenswiederaufnahmen verfügt wurden, ist damit die Wiederaufnahme in den Einkommensteuerverfahren nicht begründet.

Der Außenprüfungsbericht verweist in der die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffenden Textzahl auf keine andere Textzahl des Berichts.

Ebenso wie der Verweis auf eine unzutreffende Textzahl eines Prüfungsberichts eine Wiederaufnahme nicht zu begründen vermag, liegt keine ordnungsgemäß begründete Wiederaufnahme vor, wenn die Textzahl "Wiederaufnahme des Verfahrens" auf überhaupt keine andere Textzahl verweist.

Das Wort "Wiederaufnahme" findet sich im Außenprüfungsbericht lediglich in den "Tz 31 Wiederaufnahme des Verfahrens" und "Tz 32 Begründung des Ermessensgebrauchs", das Wort "neu" kommt im gesamten Außenprüfungsbericht nicht vor.

Es fehlt daher den angefochtenen Wiederaufnahmebescheiden an einer Darstellung der neu hervorgekommenen Tatsachen oder Beweismittel, auf die sie sich stützen.

Der als Beschwerde weitergeltenden Berufung ist daher schon aus diesem Grund Folge zu geben.

Inhalt des Außenprüfungsberichts

Auch wenn damit die Sache bereits entschieden ist, ist darauf zu verweisen, dass auch der restliche Teil des Außenprüfungsberichts keine kontrollierbare Darstellung der zeitlichen Abfolge des Bekanntwerdens der maßgebenden Tatsachen und Beweismittel (vgl. VwGH 17. 10. 1984, 84/13/0054) enthält.

Die Wiedergabe eines Sachverhalts oder dessen rechtliche Beurteilung allein ist keine neue Tatsache i. S. d. § 303 BAO.

Dass neu hervorgekommene Tatsachen "expressis verbis" in der Bescheidbegründung des Finanzamtes genannt werden, ist zwar nicht erforderlich (vgl. VwGH 31. 10. 2000, 95/15/0114), allerdings muss die Begründung in nachvollziehbarer Form erkennen lassen, worin das Finanzamt die neuen Tatsachen schlüssig erblickt.

Dies ist nach Ansicht des Gerichts im als Begründung heranzuziehenden Außenprüfungsbericht allenfalls hinsichtlich folgender Tatsachen der Fall ("nach Erhebungen" oder "erstmals festgestellt" deutet auf neu hervorgekommene Umstände hin):

1. Der Bf sei nach Erhebungen des Hauptzollamts Wien deswegen kein Landwirt, "da zumindest bis 31.10.2000 der angeführte Idw. Betrieb keinerlei -auch noch so geringfügigen- wirtschaftlichen Nutzen aufweist". Dies deswegen, da näher ausgeführte Erhebungen im Zollverfahren ergeben hätten, dass auf dem Betrieb des Obstbaus vom Bf keine Einkünfte erzielt worden seien (Tz 24).
2. Im Zollverfahren sei erstmals festgestellt worden, dass die in Ungarn bewirtschafteten Flächen nicht vom Bf selbst, sondern von einer Kft, an der der Bf beteiligt ist, bewirtschaftet wurden (Tz 25):

Im Zuge einer Prüfung durch die Amtsbetriebsprüfung Zoll wurde vom HZA Wien festgestellt, daß die in Ungarn bewirtschafteten Flächen nicht vom Abgpf sondern einer ung. juristischen Person, an der der Abgpf beteiligt ist, bewirtschaftet wurde.

3. Im Zollverfahren sei festgestellt worden, dass die Kft im Prüfungszeitraum Zukäufe von landwirtschaftlichen Produkten getätigt und diese ebenfalls überwiegend nach Österreich exportiert hat (Tz 25):

Weiters wurde vom HZA nachgewiesen, daß die ung. juristische Person im Prüfungszeitraum Zukäufe von landw. Produkten getätigt hat und diese ebenfalls überwiegend nach Österreich exportiert hat.

Die weiteren Ausführungen in Tz 25 basieren auf der Prämisse, dass der Bf in Österreich bis November 2000 kein Landwirt gewesen sei:

*Nachdem nach Ansicht des Prüfers der Abgpf im BP - Zeitraum bis inkl. 31.10.2000 kein (pauschalierter) Landwirt in Österreich ist, (siehe dazu das Resumee des Prüfers zu Punkt 1) ist hinsichtlich der von H nach Ö verbrachten Umsätze (Verkäufe an Fa. J. M***** GesmbH) zu überprüfen, wieweit diesbezüglich steuerpflichtige Umsätze vorliegen.*

Ohne dieser Prämisse hätte der Prüfer keine Veranlassung gesehen, sich näher mit der Gebarung der Kft auseinanderzusetzen.

Hinsichtlich aller übrigen Punkte ist nicht einmal ansatzweise zu erkennen, dass hier für die Behörde Tatsachen neu hervorgekommen und nicht etwa bekannte Tatsachen rechtlich neu beurteilt worden sind. Dies gilt insbesondere für die erst in der Beschwerdevorentscheidung vom 14. 5. 2017 dargelegten, sich auf die Stellungnahme des Prüfers vom 3. 9. 2004 (nach Ergehen der angefochtenen Bescheide) stützenden aufgezeigten Tatsachen.

Beispielsweise wird mit dem Satz in Tz 14 b "Die von Fa. Ka***** im Jahr 1998 vereinnahmte Provision ist im Jahr 1998 mit netto ATS 213.875,03 (mit 20 %) zu versteuern (siehe NS vom 15.6.04)" nicht einmal ansatzweise dargelegt, inwieweit es sich hierbei um neue Tatsachen oder Beweismittel handelt.

Bedient sich die Behörde bei der Begründung ihres Bescheides einer unzureichenden Formulierung, geht dies zu Lasten der Behörde und nicht des Steuerpflichtigen.

Soweit sich der Außenprüfungsbericht möglicherweise auf neu hervorgekommene Tatsachen oder Beweismittel bezieht, waren diese zufolge dem Erkenntnis BFG 22. 6. 2018, RV/7101961/2004 nicht geeignet, im Spruch anderslautende Sachbescheide nach sich zu ziehen. Auch wenn dieses Erkenntnis zur Umsatzsteuer ergangen ist, sind die dortigen Ausführungen sinngemäß auf die Einkommensteuer übertragbar:

Die Wiederaufnahmebescheide gehen (ebenso wie die Umsatzsteuerbescheide und die im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Einkommensteuerbescheide) von der Annahme aus, der Bf habe mit der Bewirtschaftung eines Obstgartens von rund 1.600 qm keinen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb unterhalten.

Diesbezüglich stützen sich die Bescheide auf die ursprüngliche Argumentation der Zollverwaltung und deren Ermittlungen.

Letztlich wurde im Zollverfahren (UFS 3. 4. 2013, ZRV/0019-Z1W/12) rechtskräftig entschieden, dass der Bf mit der Bewirtschaftung des Obstgartens Landwirt war.

Auch das Bundesfinanzgericht hat in seinem Erkenntnis BFG 22. 6. 2018, RV/7101961/2004 entschieden, dass der Bf im Streitzeitraum zufolge der Bewirtschaftung des Obstgartens Landwirt war.

Gegen das Erkenntnis BFG 22. 6. 2018, RV/7101961/2004 wurde außerordentliche Revision durch den Bf erhoben. Die Revision geht aber ebenfalls davon aus, dass der Bf im Streitzeitraum zufolge der Bewirtschaftung des Obstgartens Landwirt war.

Es wird in der außerordentlichen Revision lediglich der vom Gericht festgestellte Sachverhalt in Bezug auf die Rechtsbeziehungen zwischen dem Bf und der Kft anders beurteilt:

"In umsatzsteuerlicher Hinsicht ist gegenständlich daher von einem einheitlichen Unternehmen, und nicht von einem vom Bundesfinanzgericht geltenden Trennungsprinzip auszugehen. Das Trennungsprinzip kommt entgegen der Rechtsansicht des Bundesfinanzgerichtes unter den gegebenen Umständen bei einer Einfuhr von landwirtschaftlichen Produkten nach der ZBefrVO, wo sich ein Landwirt zur Bewirtschaftung der Ackerflächen im Drittland und der Ausfuhr seiner dort produzierten Feldfrüchte einer von ihm gegründeten Kft bedient, nicht zur Anwendung." (außerordentliche Revision, Seite 13).

Die in Tz 24 des Außenprüfungsberichts geäußerte Auffassung, der Bf sei in Österreich kein Landwirt gewesen (möglicher Wiederaufnahmegrund 1), hat sich daher letztlich als unzutreffend erwiesen und vermag eine Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren nicht zu begründen.

Daher gehen auch die auf dieser zentralen Begründung aufbauenden weiteren diesbezüglichen Ausführungen im Außenprüfungsbericht ins Leere.

Die in Tz 25 des Außenprüfungsberichts enthaltene Feststellung, dass die in Ungarn bewirtschafteten Flächen nicht vom Bf selbst, sondern von einer Kft, an der der Bf beteiligt ist, bewirtschaftet wurden (möglicher Wiederaufnahmegrund 2), ist nicht geeignet, im Spruch anders lautende Einkommensteuerbescheide nach sich zu ziehen:

Der bloße Umstand, dass sich jemand bei der Bewirtschaftung ihm zuzurechnender Grundstücke einer Kft bedient, wäre allein kein Grund, diese Person diesbezüglich nicht als Landwirt anzusehen (insoweit sind die Überlegungen des der zur ZBerfVO ergangenen Erkenntnisses VwGH 2. 6. 2005, 2004/16/0127 übertragbar).

Dass die Kft und nicht der Bf Pächter der Grundstücke in Ungarn war und daher die Grundstücke der Kft und nicht dem Bf zuzurechnen waren (maßgebend für das Erkenntnis BFG 22. 6. 2018, RV/7101961/2004), wird mit dieser Feststellung nicht gesagt.

Daher ist diese Feststellung allein nicht ausreichend, einen im Spruch anders lautenden Einkommensteuerbescheid nach sich zu ziehen.

Schließlich ist der in Tz 25 ebenfalls als vom HZA ermittelt genannte Umstand, "*die ung. juristische Person im Prüfungszeitraum Zukäufe von landw. Produkten getätigt hat und diese ebenfalls überwiegend nach Österreich exportiert hat*", für die Frage, ob die Umsätze der Kft dem Bf als Unternehmer bzw. die Einkünfte aus den von der Kft gepachteten Feldern dem Bf als Landwirt zuzurechnen sind, nicht von Bedeutung.

Auch diese Feststellung ist nicht geeignet, einen im Spruch anders lautenden Einkommensteuerbescheid nach sich zu ziehen.

Selbst wenn man den vom Finanzamt angenommenen Umstand, der Bf sei als Pächter eines Obstgartens kein Landwirt gewesen, als ordnungsgemäß ausgeführten Wiederaufnahmegrund ansähe, wäre dieser Umstand im Ergebnis, wie die steuerliche Vertretung in ihren Eingaben zutreffend ausführt, nicht geeignet, die Wiederaufnahmen zu begründen, da der Bf als Pächter des Obstgartens tatsächlich Landwirt war bzw der Nachweis durch die Behörde, dass dem nicht so war, nicht ordnungsgemäß geführt wurde. Diesbezüglich ist auf das Erkenntnis BFG 22. 6. 2018, RV/7101961/2004 zu verweisen.

Rechtswidrigkeit der angefochtenen Wiederaufnahmebescheide

Die angefochtenen Wiederaufnahmebescheide erweisen sich daher mangels Darstellung des herangezogenen Wiederaufnahmegrundes oder der herangezogenen Wiederaufnahmegründe als rechtswidrig (Art. 132 Abs. 1 Z 1 B-VG), sie sind gemäß § 279 BAO ersatzlos aufzuheben.

Hinsichtlich der als Beschwerde weitergeltenden Berufung gegen die im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Einkommensteuerbescheide entscheidet der Einzelrichter (Art. 135 Abs. 1 Satz 1 B-VG i. V. m. § 272 BAO).

Revisionsnichtzulassung

Eine Revision ist nach Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig, wenn ein Erkenntnis von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil der Beschluss nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Das Bundesfinanzgericht folgt der dargestellten ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt nicht vor.

Wien, am 25. September 2018