

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Rudolf Wanke über die als Beschwerde weiterwirkende Berufung des ***[1]*** ***[2]***, ***[3]*** ***[4]***, ***[5]***, vertreten durch LBG Wirtschaftstreuhand, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Unternehmensberater, 7100 Neusiedl, Franz Liszt-Gasse 25-27, vom 11. 1. 2005 gegen die Bescheide des Finanzamts Bruck Eisenstadt Oberwart, 2460 Bruck an der Leitha, Stefaniegasse 2, vom 10. 12. 2004, betreffend

1. Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1996 bis 2001

2. Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1996 bis 2001

3. Einkommensteuer für die Jahre 1996 bis 2003,

4. Umsatzsteuer für die Jahre 1996 bis 2003,

alle zur Steuernummer 38 511/5***[6]***, dem Unabhängigen Finanzsenat vom Finanzamt vorgelegt nur die Berufungen zu 3. und 4., den Beschluss gefasst:

I. Die als Beschwerde weiterwirkende Berufung wird, soweit sie sich gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2002 und 2003 richtet, gemäß § 261 Abs. 1 BAO als gegenstandslos erklärt.

Die Beschwerdeverfahren werden eingestellt.

II. Gegen diesen Beschluss ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG und Art. 133 Abs. 9 B-VG i. V. m. § 25a VwGG eine (ordentliche) Revision nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Vorlage

Mit Bericht vom 10. 6. 2005, eingelangt am 17. 6. 2005, legte das Finanzamt folgende Berufungen des Berufungswerbers (Bw) und späteren Beschwerdeführers (Bf) ***[1]*** ***[2]*** 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: 12.01.2005 Blatt/Jahr/Akt
U, E 1996-2003	10.12.2004	15/03/E

Eine mündliche Verhandlung sei beantragt worden, ein Betrag von 502.018,19 € sei gemäß § 212a BAO ausgesetzt.

Streitpunkt sei:

Vorliegen eines Handelsbetriebs für die in Ungarn erwirtschafteten landwirtschaftlichen Produkte

Das Finanzamt beantragt, die Berufung lt. Bericht und Stellungnahme des Betriebsprüfers abzuweisen.

Berufungsvorentscheidungen wurden nicht erlassen, die Berufung gegen die Wiederaufnahmebescheide 1996 bis 1999 wurde dem Unabhängigen Finanzsenat nicht vorgelegt.

Aussetzung der Entscheidung

Mit Bescheid vom 2. 8. 2007 setzte der Unabhängige Finanzsenat die Entscheidung über die ihm vorgelegte Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide und Einkommensteuerbescheide 1996 bis 2003 und die Einkommensteuerbescheide 1996 bis 2000 gemäß § 281 bis zur Beendigung der beim Zollamt Wien in der Sache anhängigen Verfahren (Strafverfahren zur Zahl ***[7]***/2000, Berufungsverfahren betreffend den Bescheid zur Zahl 100/***[8]***/019/00) schwebenden Verfahren aus.

Entscheidungen im Zollverfahren

Bescheid vom 25. 7. 2003

Das Hauptzollamt Wien, Außen- und Betriebsprüfung Zoll, forderte mit Datum 25. 7. 2003 zur Zahl 100/***[8]***/019/00 vom Bf Abgaben von insgesamt 3.201.378,04 Euro:

Bescheid

Herrn ***[1]*** ***[2]*** wurde für die in den beiliegenden Berechnungsblättern angeführten eingangsabgabepflichtigen Waren Abgabenfreiheit gewährt, obwohl die Voraussetzungen für diese Begünstigung nicht erfüllt waren.

Für Herrn ***[1]*** ***[2]*** ist dadurch gemäß Art. 204 Abs. 1 Buchstabe b und Abs. 3 Zollkodex (ZK) iVm § 2 Abs. 1 Zollrechts-Durchführungsgesetz (ZollR-DG) die Eingangsabgabenschuld für diese Waren laut Berechnungsblättern in der Höhe von Zoll (Z5) EUR 2.256.667,63

Einfuhrumsatzsteuer (EU) EUR 491.678,94
entstanden.

Als Folge der Entstehung dieser Eingangsabgabenschuld ist gemäß § 108 Abs. 1 ZollR-DG weiters eine Abgabenerhöhung laut Berechnungsblättern im Betrage von Abgabenerhöhung (ZN) EUR 453.031,47 zu entrichten.

Die Abgabeberechnung und deren Bemessungsgrundlagen stellen einen Teil dieses Spruches dar und sind den beigefügten Berechnungsblättern zu entnehmen.

Die gesetzlich geschuldeten Eingangsabgaben und die Abgabenerhöhung wurden gemäß Art. 217 Abs. 1 ZK buchmäßig erfasst und werden gemäß Art. 221 Abs. 1 ZK mitgeteilt. Die Fälligkeit tritt nach § 73 ZollR-DG mit Beginn des Tages ein, an dem die Abgaben spätestens zu entrichten sind.

Gesamtbetrag: EUR 3.201.378,04 I

Zahlungsaufforderung

Für die Entrichtung des Gesamtbetrages wird gemäß Art. 222 Abs. 1 ZK eine Frist von 10 Tagen nach Zustellung dieses Bescheides eingeräumt.

...

Begründung

Gemäß Art. 184 ZK iVm Titel IX der VO (EWG) 918/83 sind Erzeugnisse des Ackerbaus von den Eingangsabgaben befreit, sofern sie auf Grundstücken in einem Drittland in unmittelbarer Nähe des Zollgebiets der Gemeinschaft von Landwirten erwirtschaftet werden, die ihren Betriebssitz im Zollgebiet der Gemeinschaft in unmittelbarer Nähe des betreffenden Drittlandes haben.

Gemäß § 94 (1) Zollrechts-Durchführungsgesetz (ZollR-DG) ist unmittelbare Nähe des Betriebssitzes eines Landwirts und des von diesem bewirtschafteten Grundstücks zur Zollgrenze dann gegeben, wenn der Betriebssitz nicht mehr als 5 Kilometer von der Zollgrenze entfernt ist und die Fläche des bewirtschafteten Grundstücks innerhalb eines 5 Kilometer tiefen Streifens längs der Zollgrenze liegt.

Gemäß Art. 131 der VO(EWG) 918/83 hat der Begünstigte das Vorliegen der Begünstigungsvoraussetzungen nachzuweisen.

1.) Bei der bei Ihnen durchgeführten Betriebsprüfung wurde festgestellt (siehe auch Niederschrift des Hauptzollamtes Wien Zl.: 100/***[8]***/016/00 vom 23. 06. 2003), dass zwischen den Ihnen in Österreich für eine landwirtschaftliche Nutzung zur Verfügung stehenden landwirtschaftlichen Nutzflächen und den von Ihnen als in Ungarn im Verschreibungszeitraum als begünstigt bewirtschaftet angegebenen Flächen nachfolgendes Größenverhältnis bestand:

Jahr	Ackerfläche/ Weingarten des österreichischen Betriebs in ha	Angegebene Ackerfläche des ungarischen Betriebs in ha	Flächenverhältnis
1996	13,04	615,29	1:47
1997	3,96	666,43	1:168
1998	5,68	713,10	1:126
1999	5,68	833,22	1:147
2000	7,54	811,70	1:108
2001	6,9605	928,3327	1:133
Mittel:	7,1434	761,3455	

Gemäß "Agrarstrukturerhebung 1999" der Statistik Austria stehen 98,5% der österreichischen Landwirte weniger als 200 ha landwirtschaftliche Nutzflächen zur Verfügung.

Laut Auskunft des Bundesministeriums für Land- u. Forstwirtschaft verfügen sechzehn österreichische Landwirte über 700 ha oder mehr landwirtschaftliche Nutzflächen.

Durch Sie wäre nachzuweisen gewesen, dass trotz des offensichtlichen Missverhältnisses die Bewirtschaftung sowohl logistisch als auch physisch vom österreichischen Betrieb aus erfolgt ist.

Somit müsste die in Österreich bestehende landwirtschaftliche Infrastruktur in etwa einem der sechzehn größten österreichischen Agrarbetriebe entsprechen.

Die Ermittlungen des Hauptzollamtes Wien ergaben, dass außer einer Verringerung bzw. Brachlegung der in Österreich bewirtschafteten landwirtschaftlichen Flächen keine erheblichen Änderungen in der Struktur des österreichischen Betriebes erfolgten.

Sie verzichteten in Österreich auf das Führen einer Buchhaltung mit der Begründung, dass Sie als nicht buchführungspflichtiger Landwirt dazu nicht verpflichtet seien, ohne die vom rechtlichen Zwang unabhängige Notwendigkeit der Buchführung zur Steuerung eines Großbetriebes zu berücksichtigen.

Das Vorliegen der nachfolgenden, Ihnen zuzurechnenden juristischen ungarischen Personen im Verschreibungszeitraum,

[...]

[...]

die alle buchführungspflichtig sind, lässt ein über rein nach ungarischem Recht für die Ausübung der Landwirtschaft von Österreich aus erforderliches Engagement erkennen.

Somit ergibt sich, dass die logistische Führung des ungarischen Betriebes von Österreich aus auf die Beteiligung des österreichischen Staatsbürgers ***[1]*** ***[2]*** an bewirtschaftenden ungarischen juristischen Personen eingeschränkt ist.

Die physische Bewirtschaftung der ungarischen landwirtschaftlichen Nutzflächen erfolgt laut Ihren Angaben durch Sie und Ihren Sohn, weiters ausschließlich durch ungarische Staatsbürger.

Das für die Bewirtschaftung erforderliche Gerät war aufgrund der unterschiedlichen Struktur der Betriebe faktisch ausschließlich in Ungarn eingesetzt, bzw. als Nutzfahrzeuge unmittelbar in Ungarn gemeldet.

Bei Anwendung einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Sinne des § 21 BAO ergibt sich, dass in Österreich und in Ungarn zwei jeweils unabhängige landwirtschaftliche Betriebe vorliegen, die keine technisch-wirtschaftliche Einheit bilden.

Der österreichische Betrieb ist der in Österreich aufgrund der Betriebsgröße nicht buchführungspflichtigen natürlichen Person ***[1]*** ***[2]*** zuzurechnen.

Der ungarische Betrieb ist Ihnen in Ihrer Funktion als Gesellschafter buchführungspflichtiger juristischer ungarischer Personen zuzurechnen.

Die durch Sie abgabefrei eingebrachten landwirtschaftlichen Produkte wurden nicht durch einen Landwirt der Europäischen Gemeinschaft, sondern durch den ungarischen Betrieb erwirtschaftet.

2.) Sie konnten im Zuge der Betriebsprüfung durch das Hauptzollamt Wien keine vollständige und rechtlich nachvollziehbare Aufstellung über die von Ihnen angeblich in Ungarn bewirtschafteten Flächen vorlegen.

3.) Außerhalb der begünstigten Zone in Ungarn gelegene Grundstücke wurden von Ihnen gegenüber dem Zollamt Pamhagen zur Bemessung der voraussichtlich einzubringenden Erntemengen angegeben. Im Zuge der Betriebsprüfung durch das Hauptzollamt Wien gaben Sie an, dass die auf diesen nicht begünstigten Flächen lediglich Saatgut angebaut wurde, ohne dies durch Aufzeichnungen belegen zu können.

4.) Laut Beantwortung eines Amtshilfeersuchens an die ungarische Zollbehörde wurden durch Sie im Juli 1998 in Ungarn von der "****[9]*** RT, H-****[25]*** ****[24]****" 1.270.000,- kg Gerste zugekauft. Dieser Zukauf ist nach Menge und Zeitpunkt identisch mit der nachfolgend im Erntejahr 1998 durch Sie als begünstigt erwirtschaftet in das Zollgebiet der Europäischen Gemeinschaft eingebrachten Gerste.

5.) Sie verweigerten den österreichischen Zollbehörden trotz bestehender erhöhter Mitwirkungspflicht bei im Ausland begründeten abgabenrechtlichen Sachverhalten eine

Einsichtnahme in die Buchhaltung der von Ihnen kontrollierten ungarischen juristischen Personen.

Gemäß Art. 204 Abs. 1 Buchstabe b ZK entsteht eine Einfuhrzollschuld, wenn eine der Voraussetzungen für die Überführung einer Ware in das betreffende Verfahren oder für die Gewährung eines ermäßigten Einfuhrabgabensatzes oder einer Einfuhrabgabenfreiheit aufgrund der Verwendung der Ware zu besonderen Zwecken nicht erfüllt wird.

Gemäß Art. 204 Abs. 3 ZK ist Zollschuldner die Person, welche die Voraussetzungen für die Überführung der Ware in dieses Zollverfahren zu erfüllen hat.

Im vorliegenden Fall ist die Einfuhrzollschuld für die verfahrensgegenständlichen Waren gemäß Art. 204 Abs. 1 Buchstabe b ZK entstanden, da auf Grund der Bestimmungen der VO (EWG) 918/83 nach dem oben dargestellten Sachverhalt die Voraussetzungen für eine eingangsabgabenfreie Einbringung in die Gemeinschaft nicht erfüllt wurden.

Berufungsvorentscheidung

Das Zollamt Wien berichtete dem Bundesfinanzgericht am 10. 1. 2018, dass im Zollverfahren eine stattgebende Berufungsvorentscheidung erlassen und das Finanzstrafverfahren eingestellt worden sei. Auch die Vorschreibung von Säumniszinsen sei aufgehoben worden.

Mit Berufungsvorentscheidung des Zollamts Wien vom 7. 10. 2010, 100000/ ***[10]***/2003-9, gab das Zollamt Wien der Berufung des Bw. gegen den Bescheid vom 25. 7. 2003, 100/***[8]***/019/00, gemäß § 85b ZollR-DG Folge und behob den angefochtenen Bescheid. Ein Betrag von 3.201.378,04 € wurde gutgeschrieben. Die Behörde begründete ihre Entscheidung wie folgt:

*Mit dem im Spruch angeführten Bescheid setzte das Zollamt Wien für Herrn ***[1]*** ***[2]*** gem. Art. 204 Abs. 1 Buchstabe b und Abs. 3 Zollkodex (ZK) iVm § 2 Abs. 1 ZollR-DG die Eingangsabgabenschuld für Waren laut Berechnungsblättern in Höhe von € 2.256.667,63 (Zoll), € 491.678,94 (Einfuhrumsatzsteuer) sowie € 453.031,47 (Abgabenerhöhung), sohin einen Gesamtbetrag von € 3.201.378,04, fest. Gegen diesen Bescheid brachte Herr ***[1]*** ***[2]*** - in der Folge als Berufungswerber (Bw) bezeichnet - durch seinen damaligen Vertreter Rechtsanwalt Dr. ***[11]*** ***[12]*** mit Eingabe vom 29.8.2003 fristgerecht Berufung ein und begründete diese wie aus der Beilage ersichtlich ist.*

Das Zollamt Wien als Berufungsbehörde der ersten Stufe hat hiezu erwogen:

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

Der unter diesem Titel angeführte Art. 39 Abs. 1 ZBefrVO lautet: Von den Eingangsabgaben befreit sind vorbehaltlich der Artikel 40 und 41 Erzeugnisse des Acker- und Gartenbaus, der Vieh- und Bienenzucht und der Forstwirtschaft, die auf Grundstücken in einem Drittland in unmittelbarer Nähe des Zollgebiets der Gemeinschaft von Landwirten erwirtschaftet werden, die ihren Betriebssitz im Zollgebiet der Gemeinschaft in unmittelbarer Nähe des betreffenden Drittlands haben.

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

Die Voraussetzungen der Art. 40 und 41 ZBefrVO liegen vor; die Erzeugnisse sind keiner über die übliche Behandlung hinausgehenden weiteren Behandlung unterzogen worden und die Verbringung erfolgte im Auftrag des im Zollgebiet der Gemeinschaft ansässigen Bw. Die damalige Außen- und Betriebsprüfung Zoll stellte fest, dass die Erzeugnisse im gegenständlichen Zeitraum von Grundstücken im Drittland stammen, die nach der Legaldefinition des § 94 Abs. 1 ZollR-DG in unmittelbarer Nähe zum österreichischen Betriebssitz des Bw liegen.

Gegenstand dieser Berufung ist somit, ob die in den freien Verkehr übergeführten, in Ungarn gewonnenen Erzeugnisse des Ackerbaus von einem Landwirt erwirtschaftet wurden, der seinen (alleinigen) Betriebssitz im Zollgebiet der Gemeinschaft in unmittelbarer Nähe zum betreffenden Drittland hatte.

Aufgrund der durchgeführten Ermittlungen der Außen- und Betriebsprüfung Zoll des damaligen Hauptzollamtes Wien wird folgender Sachverhalt als erwiesen angenommen:

Der Betriebssitz des Bw befindet sich in ***[4]***. Die Entfernung zur damaligen Zollaußengrenze der Europäischen Union betrug ca. 3,5 Kilometer. In Ungarn hatte der Bw die begünstigt bewirtschafteten Flächen unter anderem von der ***[13]*** Kft, deren Gesellschafter (zusammen mit seiner Lebensgefährtin ***[14]*** ***[15]***) und alleiniger Geschäftsführer er war, gepachtet. Er war weiters Geschäftsführer der ***[2]*** Kft (bis 21.1.1999), der ***[1]*** ***[2]*** Kft und der ***[16]*** Bio Kft. Der Unternehmenszweck aller Betriebe war die Landwirtschaft. Die Bewirtschaftung erfolgte durch den Bw, den Sohn des Bw und einigen ungarischen Lohnarbeitern. Die dazu erforderlichen Geräte waren zum Teil in Ungarn aufgestellt oder sind von Österreich nach Ungarn zu Arbeitszwecken exportiert worden.

Die Eingangsabgabenbefreiung für Erzeugnisse des Ackerbaus ist nach Art. 39 Abs. 1 ZBefrVO an mehrere Voraussetzungen geknüpft. Der räumliche Bereich der Grundstücke und des Betriebssitzes müssen in unmittelbarer Nähe der Zollgrenze liegen. Die Bewirtschaftung hat aus dem Gemeinschaftsgebiet zu erfolgen. Art. 39 Abs 1 ZBefrVO setzt nicht voraus, dass die Erzeugnisse auf Grundstücken, die im Eigentum des Landwirtes stehen, erwirtschaftet werden (VwGH 2.6.2005, 2004/16/0127). Unter einem landwirtschaftlichen Betrieb ist eine technisch-

wirtschaftliche Einheit mit einheitlicher Betriebsführung, die landwirtschaftliche Produkte erzeugt, zu verstehen. Dem Sachverhalt ist nicht zu entnehmen, dass im vorliegenden Fall keine einheitliche Betriebsführung vorliegt. Entscheidungen über den Anbau und die Verwendung von Saatgut wurden vom Bw getroffen, auch wurde die Kontrolle darüber vom Betriebssitz in der Gemeinschaft vorgenommen. Ein weiterer Betriebssitz im Drittland existierte nicht. Die ***[13]*** Kft trat lediglich als Verpächter bzw. Pächter auf und entfaltete selbst keine landwirtschaftliche Tätigkeit. Nur der Bw als Landwirt in der Gemeinschaft erwirtschaftete auf den ausländischen teils gepachteten und teils in seinem Eigentum (bzw. im Eigentum der ***[13]*** Kft, deren Gesellschafter er war) befindlichen Grundstücken Erzeugnisse des Ackerbaus.

Der Umstand, dass der im Zollgebiet ansässige Landwirt an einer Gesellschaft ausländischen Rechts (zB einer ungarischen Kft) beteiligt ist, die ihrerseits im Drittland als Pächterin oder Eigentümerin auftritt, um die Anforderungen des ausländischen Rechts zu erfüllen, ist unschädlich, so weit Identität der Gesellschafter der ausländischen Gesellschaft und des inländischen Landwirts besteht. Auch Subpachtverhältnisse sind denkbar und zulässig. Im gegenständlichen Zeitraum (ab 24.7.2000, die Ansprüche davor liegen außerhalb der Dreijahresfrist gem. Art. 221 Abs. 3 ZK; § 74 Abs. 2 ZollR-DG kommt nicht zum Tragen, da kein Finanzvergehen vor Gericht anhängig gemacht wurde) trat als Pächter der Ernteflächen entweder ***[1]*** ***[2]*** oder die ***[13]*** Kft auf und diese Voraussetzung ist somit erfüllt.

In einem vergleichenden Fall hat der Unabhängige Finanzsenat (Berufungsentscheidung vom UFS 11.5.2004, ZRV/0353-Z41/02, bestätigt durch das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs VwGH 2.6.2005, 2004/16/0127) ausgeführt, dass die Art der Bewirtschaftung durch Art. 39 Abs. 1 ZBefrVO nicht bestimmt und auch nicht eingeschränkt wird. Es ist aus dem Wortlaut der Norm nicht erkennbar, dass ihr Adressat nur Landwirte sind, die persönlich auf dem Feld arbeiten. Die Disposition über die Art und Weise der Bewirtschaftung bleibt dem Landwirt freigestellt. Er kann sich sowohl für die in der Gemeinschaft als auch für die im Drittland liegenden Flächen fremder Betriebsmittel und Erntearbeiter bedienen. Eine Beschränkung der Eingangsabgabenfreiheit nur auf solche landwirtschaftliche Erzeugnisse, die mit inländischen Betriebsmitteln und Arbeitskräften erwirtschaftet wurden, ist in der Befreiungsbestimmung nicht enthalten. Art. 39 Abs 1 der ZBefrVO verlangt nicht den grenzüberschreitenden Einsatz von Arbeitskräften und Betriebsmitteln. Somit war unabhängig davon, welcher Flächenanteil mit Maschinen und Angestellten bzw. Lohnarbeitern bearbeitet wurde, von einem einheitlichen landwirtschaftlichen Betrieb auszugehen.

In einer weiteren Berufungsentscheidung (UFS 25. 3. 2009, ZRV/0050-Z1W/06) gewährte der Unabhängige Finanzsenat die Eingangsabgabenfreiheit nicht. Im Gegensatz zum gegenständlichen Sachverhalt ist der angeführten Entscheidung das Unternehmen (die Kft) jedoch nicht bloß als Pächter der Liegenschaften aufgetreten, sondern betrieb einen Handel mit Feldfrüchten und kaufte einen Großteil dieser Früchte an. Es wurde als erwiesen angenommen, dass es sich bei den eingeführten Waren nicht um solche

gehandelt hat, die begünstigt waren. Für zugekaufte Waren ist eine Abgabenbefreiung gem. Titel IX der ZBefrVO nicht vorgesehen. Auch hat der Landwirt in dieser genannten Entscheidung keinen landwirtschaftlichen Betrieb geführt, sondern lediglich für ein Jahr eine von ihm gepachtete Fläche bewirtschaftet. Er konnte in Österreich auch keine entsprechende Infrastruktur wie Bauernhof, Scheune und landwirtschaftliche Geräte oder Maschinen vorweisen, daher war ihm im entscheidungsmaßgeblichen Zeitraum nicht der Status eines „Landwirtes der Gemeinschaft“ zuzuerkennen.

Folgt man diesen Entscheidungen, so ist im konkreten Fall davon auszugehen, dass der Bw als Landwirtschaft der Gemeinschaft die Kft in Ungarn nur gegründet hat, um Pachtverträge abschließen und Ernteerzeugnisse ausführen zu können. Es waren auf den Bw für die Verwendung im landwirtschaftlichen Betrieb in Österreich sechs geeignete Fahrzeuge angemeldet und im Kalenderjahr 2001 wurden auf den österreichischen Liegenschaften Produkte im Wert von zumindest ATS 346.480 (= EUR 25.179,68) erwirtschaftet. Für das Zollamt Wien als Berufungsbehörde steht daher fest, dass die Erzeugnisse des Ackerbaus vom Bw erwirtschaftet wurden und er seinen Betriebssitz im Zollgebiet der Gemeinschaft hatte.

Sämtliche Tatbestandsmerkmale der Befreiungsbestimmung für die eingangsabgabenfreie Einfuhr der landwirtschaftlichen Erzeugnisse sind erfüllt, daher hat der Bw ein Recht auf Befreiung von den Eingangsabgaben für seine Erzeugnisse des Ackerbaus aus dem Drittland.

Sohin erfolgte die Vorschreibung der Abgaben zu Unrecht.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

VwGH 28. 6. 2016, 2009/16/0076 sowie Entscheidungen in den fortgesetzten Verfahren

Die zitierte Entscheidung UFS 25. 3. 2009, ZRV/0050-Z1W/06 wurde vom Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis VwGH 28. 6. 2016, 2009/16/0076 wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Insgesamt ergingen in dieser Sache drei Berufungsentscheidungen (UFS 25. 3. 2009, ZRV/0050-Z1W/06; UFS 25. 3. 2009, ZRV/0051-Z1W/06 und UFS 25. 3. 2009, ZRV/0052-Z1W/06), die allesamt mit dem Erkenntnis VwGH 28. 6. 2016, 2009/16/0076 aufgehoben wurden.

Der Verwaltungsgerichtshof führte im Erkenntnis VwGH 28. 6. 2012, 2009/16/0076 u. a. unter anderem aus:

Die im Beschwerdefall noch anzuwendende Verordnung (EWG) Nr. 918/83 des Rates vom 28. März 1983 über das gemeinschaftliche System der Zollbefreiungen, ABIEG Nr. L 105 vom 23. April 1983 (in der Folge: ZBefrVO), legt nach deren Art. 1 Abs. 1 die Fälle

fest, in denen auf Grund besonderer Umstände bei der Überführung von Waren in den zollrechtlich freien Verkehr eine Befreiung von Eingangsabgaben gewährt wird.

Kapitel I Titel IX ZBefrVO enthält in den Art. 39 bis 42 Bestimmungen über die Befreiung für Erzeugnisse, die von Landwirten der Gemeinschaft auf Grundstücken im Drittland erwirtschaftet wurden.

Nach Art. 39 Abs. 1 ZBefrVO sind vorbehaltlich der Art. 40 und 41 Erzeugnisse des Acker- und Gartenbaus, der Vieh- und Bienenzucht und der Forstwirtschaft, die auf Grundstücken in einem Drittland in unmittelbarer Nähe des Zollgebiets der Gemeinschaft von Landwirten erwirtschaftet werden, die ihren Betriebssitz im Zollgebiet der Gemeinschaft in unmittelbarer Nähe des betreffend Drittlands haben, von den Eingangsabgaben befreit.

Die Befreiung wird gem. Art. 41 ZBefrVO lediglich für Erzeugnisse gewährt, die vom Landwirt oder in dessen Auftrag in das Zollgebiet der Gemeinschaft verbracht werden.

Unmittelbare Nähe des Betriebssitzes eines Landwirts und des von diesem bewirtschafteten Grundstücks zur Zollgrenze im Sinn des Kapitels I Titel IX und X der Zollbefreiungsverordnung ist nach § 94 Abs. 1 ZollR-DG dann gegeben, wenn der Betriebssitz nicht mehr als 5 Kilometer von der Zollgrenze entfernt ist und die Fläche des bewirtschafteten Grundstücks innerhalb eines 5 Kilometer tiefen Streifens längs der Zollgrenze liegt.

Gem. Art. 217 Abs. 1 der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates vom 12. Oktober 1992 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften, ABIEG Nr. L 302 vom 19. Oktober 1992, (Zollkodex - ZK) muss jeder einer Zollschuld entsprechende Einfuhrabgabenbetrag - von hier nicht interessierenden Fällen abgesehen - unmittelbar bei Vorliegen der erforderlichen Angaben von den Zollbehörden berechnet und in die Bücher oder in sonstige stattdessen verwendete Unterlagen eingetragen werden (buchmäßige Erfassung).

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

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

Lage sind, den gesetzlich geschuldeten Betrag zu berechnen sowie den Zollschuldner zu bestimmen (nachträgliche buchmäßige Erfassung).

Der Abgabebetrag ist nach Art. 221 Abs. 1 ZK dem Zollschuldner in geeigneter Form mitzuteilen, sobald der Betrag buchmäßig erfasst ist.

Die Eingangsabgabenbefreiung für Erzeugnisse des Ackerbaus ist nach Art. 39 Abs. 1 ZBefrVO an mehrere Voraussetzungen geknüpft. Die Grundstücke und der Betriebssitz im Zollgebiet der Gemeinschaft müssen in unmittelbarer Nähe der Zollgrenze liegen. Die Erzeugnisse müssen von Landwirten mit einem solchen Betriebssitz erwirtschaftet werden. Die Bewirtschaftung hat daher auch aus dem Gemeinschaftsgebiet her zu erfolgen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 2. Juni 2005, 2004/16/0127).

Im Beschwerdefall hat die belangte Behörde die nachträgliche buchmäßige Erfassung der Eingangsabgaben damit gerechtfertigt, dass der Beschwerdeführer die Befreiung nach Kapitel I Titel IX der ZBefrVO zu Unrecht in Anspruch genommen hätte. Sie führte dazu begründend aus, dass ihrer Auffassung nach die eingeführten Erzeugnisse nicht von ihm, sondern von der Kft erwirtschaftet worden seien und dass überdies die Steuerbefreiung auch für solche Waren in Anspruch genommen worden sei, welche die Kft in Ungarn zugekauft habe. In den Bescheiden, die mit den zu den hg. Zlen. 2009/16/0077 und 0078 protokollierten Beschwerden angefochten wurden, stellt die belangte Behörde überdies fest, dass der Beschwerdeführer kein Landwirt mit einem Betriebssitz im Zollgebiet der Gemeinschaft sei. Darüber hinaus - so die belangte Behörde wieder in allen angefochtenen Bescheiden - habe es sich bei den Ausfuhrrechnungen insofern um "Scheinfakturen" gehandelt, als es die in diesen Fakturen abgebildeten Rechtsgeschäfte (die Kft als Verkäuferin und der Beschwerdeführer als Käufer) gar nicht gegeben habe. Der Beschwerdeführer habe vielmehr in Ungarn Eigentum an den Waren erworben und diese in der Folge an die M GesmbH zur Ausfuhr in das Zollgebiet der Gemeinschaft verkauft. Dies sei die eigentliche grenzüberschreitende Transaktion gewesen, welche der Abgabebemessung zugrunde zu legen gewesen sei...

Zur hg. Zl. 2009/16/0076 (Einführen von August bis November 2001)

Der erstangefochtene Bescheid enthält keine eindeutigen Ausführungen, welchen Sachverhalt die belangte Behörde ihrer Entscheidung zugrunde gelegt hat. Die belangte Behörde ist einerseits zu dem Ergebnis gekommen, dass die Bewirtschaftung der ungarischen landwirtschaftlichen Flächen der Kft zuzurechnen sei (und damit nicht dem Beschwerdeführer). Sie hat aber andererseits die Feststellungen getroffen, dass es sich bei den Rechnungen der Kft an den Beschwerdeführer insofern um "Scheinfakturen" gehandelt habe, weil es die in diesen Fakturen abgebildeten Rechtsgeschäfte (Kft als Verkäufer und Beschwerdeführer als Käufer) gar nicht gegeben habe, sowie, dass der Beschwerdeführer bereits in Ungarn Eigentum an den Waren erlangt und diese direkt zur Ausfuhr in das Zollgebiet der Gemeinschaft an die M GmbH verkauft habe. Damit bleibt aber offen, wann und auf welche Weise der Beschwerdeführer Eigentum an den gegenständlichen Waren erlangt haben soll. Angesichts dieser Unklarheiten

vermögen auch die Feststellungen über die Zukäufe durch die Kft (und nicht durch den Beschwerdeführer) den erstangefochtenen Bescheid nicht zu tragen.

Zur hg. Zl. 2009/16/0077

Der zweitangefochtene Bescheid enthält nicht einmal Feststellungen, wann die Einfuhren, über deren nachträgliche buchmäßige Erfassung die belangte Behörde im Instanzenzug abspricht, durchgeführt wurden. Die belangte Behörde begnügt sich in diesem Zusammenhang vielmehr, auf die Berechnungsblätter, die dem erstinstanzlichen Bescheid beigelegt gewesen seien, zu verweisen. Solche Berechnungsblätter sind aber dem in den vorgelegten Verwaltungsakten enthaltenen Bescheid vom 18. April 2002 nicht beigelegt, sodass sich der zweitangefochtene Bescheid zur Gänze der Überprüfung durch den Verwaltungsgerichtshof entzieht.

Zur hg. Zl. 2009/16/0078 (Einfuhren von Mai 1997 bis November 1998)

Auch der drittangefochtene Bescheid enthält keine eindeutige Darstellung des Sachverhalts, den die belangte Behörde ihrer Entscheidung zugrunde gelegt hat. Es genügt daher, auf die diesbezüglichen Ausführungen zum erstangefochtenen Bescheid zu verweisen.

Für das fortzusetzende Verfahren ist aber hinsichtlich des drittangefochtenen Bescheides noch auf folgenden Umstand hinzuweisen:

Der Beschwerdeführer rügt auch, dass die Abgabeforderungen, sollten sie jemals bestanden haben, bei Erlassung der erstinstanzlichen Bescheide bereits verjährt gewesen seien. Die belangte Behörde habe nicht ausreichend begründend, weshalb sie ihrer Beurteilung die Zehn-Jahres-Frist nach § 74 Abs. 2 ZollR-DG zugrundegelegt hat. Damit ist der Beschwerdeführer in Bezug auf den drittangefochtenen Bescheid im Recht...

Die Beurteilung, ob Abgaben hinterzogen sind, setzt eindeutige, ausdrückliche und nachprüfbar bescheidmäßige Feststellungen über die Abgabenhinterziehung voraus. Das Vorliegen der maßgebenden Hinterziehungskriterien der Straftatbestände ist von der Abgabenbehörde darzulegen. Dabei ist vor allem in Rechnung zu stellen, dass eine Abgabenhinterziehung nicht schon bei einer (objektiven) Abgabenverkürzung vorliegt, sondern Vorsatz erfordert, und eine Abgabenhinterziehung somit erst als erwiesen gelten kann, wenn - in nachprüfbarer Weise - auch der Vorsatz feststeht. Vorsätzliches Handeln beruht nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zwar auf einem nach außen nicht erkennbaren Willensvorgang, ist aber aus dem nach außen in Erscheinung tretenden Verhalten des Täters zu erschließen, wobei sich die diesbezüglichen Schlussfolgerungen als Ausfluss der freien Beweiswürdigung erweisen. Die Beurteilung der Vorfrage der Abgabenhinterziehung hat in der Bescheidbegründung zu erfolgen. Aus der Begründung muss sich somit ergeben, aufgrund welcher Ermittlungsergebnisse sowie auf Grund welcher Überlegungen zur Beweiswürdigung und zur rechtlichen Beurteilung die Annahme der Hinterziehung gerechtfertigt ist (vgl. das hg. Erkenntnis vom 22. Februar 2012, 2009/16/0032, mwN).

Für die Beurteilung der "hinterzogenen Abgabe" gilt die Unschuldsvermutung und wegen der die Abgabenbehörde treffenden Beweislast für die Hinterziehung auch der Zweifelsgrundsatz als verfahrensrechtliche Richtschnur (vgl. das hg. Erkenntnis vom 19. März 2003, 2002/16/0190, VwSlg. 7.802/F, mwN).

Die belangte Behörde hat im angefochtenen Bescheid die Feststellungen getroffen, dass der Beschwerdeführer "Scheinpachtverträge" über landwirtschaftliche Grundstücke in Ungarn vorgelegt und dass er sich geweigert habe, von der Zollbehörde verlangte Unterlagen beizubringen. Daraus hat sie auf den Willen des Beschwerdeführers, eine Verkürzung von Eingangsabgaben zu bewirken, geschlossen. Abgesehen davon, dass sie sich dabei teilweise auf Sachverhaltsfeststellungen stützt, die - wie oben ausgeführt - den angefochtenen Bescheid nicht zu tragen vermögen, ist auch nicht ersichtlich, warum aus diesen Handlungen, die der Beschwerdeführer im Zuge der Nachschau gem. § 24 ZollR-DG im Jahr 2002 und dem sich daran anschließenden Abgabenverfahren gesetzt haben soll, auf einen Vorsatz zur Verkürzung von Eingangsabgaben bei den Einfuhren des Zeitraums Mai 1997 bis November 1998 geschlossen werden könnte. Daran vermag auch die Feststellung, dass der Beschwerdeführer (bei den Einfuhren) "wider besseren Wissens" auch für zugekaufte Erzeugnisse die Abgabenfreiheit beantragt habe, nichts zu ändern, weil dies zum einen nur einen Teil der Einfuhren betreffen kann und zum anderen die belangte Behörde eine Begründung auch für eine solche Feststellung schuldig bleibt.

Die belangte Behörde ist somit im drittangefochtenen Bescheid von einer längeren als einer dreijährigen Verjährungsfrist vom Zeitpunkt des Entstehens der Abgabenschuld ausgegangen, ohne die nach § 74 Abs. 2 ZollR-DG erforderlichen Feststellungen einer Hinterziehung dieser Abgaben zu treffen. Sollte die belangte Behörde im fortzusetzenden Verfahren ihre Auffassung beibehalten, dass die Voraussetzungen für die Abgabenbefreiung nicht erfüllt worden seien, wird sie auch hinsichtlich der Frage der Anwendbarkeit der zehnjährigen Verjährungsfrist nachvollziehbare Feststellungen zu treffen haben...

Im fortgesetzten Verfahren behob der Unabhängige Finanzsenat mit Berufungsentscheidung UFS 3. 4. 2013, ZRV/0018-Z1W/12 den dort angefochtenen Bescheid ersatzlos und führte begründend unter anderem aus (Text aus der FINDOK):

Dem vorliegenden Abgabenverfahren liegt folgender Sachverhalt zu Grunde:

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

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

Das genannte Unternehmen (fortan die Kft.) trat in Ungarn u.a. als Pächter zahlreicher Liegenschaften auf. Laut vorliegenden Ausfuhranmeldungen führte die Kft. große Mengen an Ernteerzeugnissen nach Österreich aus. Als Rechnungsadressat und Warenempfänger

war in den ungarischen Zoll- und Handelsdokumenten der Bf. mit seiner Privatanschrift in Österreich vermerkt.

Die Überführung dieser Waren in den zollrechtlich freien Verkehr für den Bf. erfolgte unter Anwendung der in Titel IX der Zollbefreiungsverordnung normierten Befreiung der von Landwirten der Gemeinschaft auf Grundstücken in einem Drittland erwirtschafteten Erzeugnisse.

Im Zuge einer Nachschau gemäß § 24 ZollR-DG überprüfte das Hauptzollamt Wien, ob die Eingangsabgabenbefreiung für diese Waren zu Recht gewährt worden war. Die Abgabenbehörde erster Instanz befasste dabei (im Amtshilfeweg) auch die ungarischen Zollbehörden. Diese Überprüfung mündete in den o.a. Abgabenbescheid vom 18. April 2002.

Gegenstand des vorliegenden Abgabenverfahrens sind die zwischen 2. August 2001 und 26. November 2001 erfolgten Einfuhren laut den dem o.a. Erstbescheid vom 23. Oktober 2003 beiliegenden Berechnungsblättern.

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

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

Der Unabhängige Finanzsenat hat den Bf. aufgefordert, alle Nachweise zum Beweis dafür vorzulegen, wann und auf welche Weise er Eigentum an den verfahrensgegenständlichen Waren erlangt habe.

Derartige Nachweise hat der Bf. nicht vorgelegt.

Aus den in der Berufungsentscheidung vom 3. April 2013, GZ. ZRV/0019-Z1W/12, genannten Gründen, die sinngemäß auch für den vorliegenden Fall gelten, ist als erstes Zwischenergebnis festzustellen, dass der Bf. dadurch Eigentum an den von ihm eingeführten Waren erlangt hat, dass er diese von der Kft. im Jahr 2001 erworben hat.

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

1.) Die Bewirtschaftung im Drittland sei nicht durch einen Landwirt der Gemeinschaft sondern durch die Kft. erfolgt.

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

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

Dazu ist wiederum auf die Ausführungen in der Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 3. April 2013, GZ. ZRV/0019-Z1W/12, zu verweisen. Die dort getroffenen Feststellungen, wonach es sich beim Bf. damals um einen Landwirt der Gemeinschaft iSd Zollbefreiungsverordnung gehandelt hat, gelten auch für die vorliegenden Einfuhren.

Auch die weitere Feststellung in der erwähnten Berufungsentscheidung, wonach der Umstand, dass sich der Bf. zur Bewirtschaftung der Ackerflächen in Ungarn der von ihm gegründeten Kft. bediente, für sich alleine nicht zur Versagung der Eingangsabgabenbefreiung führt, gilt ebenso für das vorliegende Verfahren.

Schließlich ist darauf hinzuweisen, dass nach der erwähnten Berufungsentscheidung für die vom Bf. eingeführten Waren die Voraussetzungen für einen Eingangsabgabenbefreiung nur insofern nicht vorliegen, als es sich dabei um von der Kft. zugekaufte Wirtschaftsgüter gehandelt hat. Diese Kriterien sind auch hinsichtlich der gegenständlichen Einfuhren zu beachten.

Nachweise dafür, dass die Kft. auch im hier entscheidungsmaßgeblichen Zeitraum (also im Jahr 2001) Ernteerzeugnisse von anderen Unternehmen in Ungarn zugekauft und an den Bf. weiterverkauft hat, liegen nicht vor. In der Berufungsverhandlung am 13. März 2013 hat der Bf. auf Befragen bekräftigt, dass die Kft. im Jahr 2001 keine Waren von anderen Unternehmen in Ungarn zugekauft hat. Auch der Vertreter des Zollamtes erklärte, keine Kenntnisse von derartigen Zukäufen zu haben.

Der Unabhängige Finanzsenat erachtet es somit nicht als erwiesen, dass der Bf. hinsichtlich der verfahrensgegenständlichen Waren zu Unrecht die Zollbefreiung in Anspruch genommen hat.

Hinsichtlich dieser Wirtschaftsgüter lagen daher weder die Voraussetzungen für die Festsetzung (bzw. allenfalls Nachforderung) der Zollschuld noch für die Vorschreibung der sich daraus ableitenden Abgabenerhöhung vor.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Mit weiteren Berufungsentscheidungen UFS 3. 4. 2013, ZRV/0019-Z1W/12 und UFS 3. 4. 2013, ZRV/0020-Z1W/12 entschied der Unabhängige Finanzsenat neuerlich über die Beschwerden des Bw gegen Berufungsvorentscheidungen des Zollamts Wien betreffend Eingangsabgaben und Abgabenerhöhung und gab diesen teilweise Folge (Begründungsauszug):

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

Darüber hinaus gründete der Bf. in Ungarn gemeinsam mit Herrn ... die ... Kft. Nach Ausscheiden des Herrn ... wurde dieses Unternehmen in ... Hungaria Kft. umbenannt.

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

Die Überführung dieser Waren in den zollrechtlich freien Verkehr für den Bf. erfolgte unter Anwendung der in Titel IX der Zollbefreiungsverordnung normierten Befreiung der von Landwirten der Gemeinschaft auf Grundstücken in einem Drittland erwirtschafteten Erzeugnisse. Der Bf. hat die Waren entweder selbst mit dem Traktor nach Österreich verbracht oder verbringen lassen (siehe Niederschrift vom 4. März 2003, Zl. ..., Seite 5, Blatt 115 des UFS-Aktes). Er ist es somit, der die Zollanmeldung abgegeben hat, bzw. für den die Zollanmeldung abgegeben worden ist und der dadurch zum Anmelder und zum potentiellen Zollschuldner nach Art. 201 Abs. 3 erster Unterabsatz ZK geworden ist.

Im Zuge einer Nachschau gemäß § 24 ZollR-DG überprüfte das Hauptzollamt Wien, ob die Eingangsabgabenbefreiung für diese Waren zu Recht gewährt worden war. Die Abgabenbehörde erster Instanz befasste dabei (im Amtshilfeweg) auch die ungarischen Zollbehörden. Diese Überprüfung mündete in den o.a. Abgabenbescheid vom 18. April 2002.

Begründend führte der Unabhängige Finanzsenat aus (UFS 3. 4. 2013, ZRV/0019-Z1W/12):

Gegenstand des vorliegenden Abgabenverfahrens sind die zwischen 16. Juli 1999 und 24. Oktober 2000 erfolgten Einfuhren laut den beiliegenden Berechnungsblättern.

Der Unabhängige Finanzsenat hat im ersten Rechtsgang ausgehend von dem in der o.a. Berufungsentscheidung dargelegten Sachverhalt argumentiert, der Bf. sei im

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

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

Derartige Nachweise hat der Bf. nicht vorgelegt.

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

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

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

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

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

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

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

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

Der Bf. stellt nicht in Abrede, dass die Kft. die im Bericht der ungarischen Zollverwaltung vom 19. Dezember 2001 erwähnten Ernteerzeugnisse von anderen ungarischen Wirtschaftsbeteiligten zugekauft hat, also Eigentum an den Wirtschaftsgütern erworben hat.

Den von der ungarischen Zollbehörde vorgefundenen Ausfuhrzollanmeldungen ist zu entnehmen, dass sich an diese Erwerbsvorgänge insofern weitere angeschlossen haben, als die Kft. die in den zugehörigen Exportrechnungen ausgewiesenen Waren an den Bf. mit Sitz in Österreich weiterverkauft hat. Ebenso steht fest, dass in der Folge nicht die Kft. sondern der in Österreich wohnhafte Bf. die eingeführten Waren an das Unternehmen seines Vaters weiterveräußert hat (die entsprechenden Abrechnungsbelege liegen vor, siehe Band II Seite 128ff).

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

Als erstes Zwischenergebnis ist somit festzustellen, dass bei der abgabenrechtlichen Würdigung davon auszugehen ist, dass der Bf. dadurch Eigentum an den von ihm eingeführten Waren erlangt hat, dass er diese von der Kft. laut den vorliegenden Rechnungen, die ihn als Käufer ausweisen, in den Jahren 1999 und 2000 erworben hat.

Der Verwaltungsgerichtshof hat im o.a. Erkenntnis vom 28. Juni 2012 u.a. auch festgestellt, der Unabhängige Finanzsenat habe offen gelassen, wann die streitgegenständlichen Einfuhren stattgefunden hätten. Diesbezüglich wird nunmehr auf die angeschlossenen Berechnungsblätter hingewiesen, denen in der Spalte „FälligkeitDat“ des jeweilige Datum der Annahme der Zollanmeldung (= Datum der Einfuhr) und somit

das Datum der Entstehung der Zollschuld nach Art. 201 Abs. 2 ZK zu entnehmen ist. Das Datum der Einfuhr stimmt mit den Feststellungen im Abgabenbescheid der Abgabenbehörde erster Instanz vom 18. April 2002 überein (siehe Spalte „FälligkeitDat“ in den dem Bescheid angeschlossenen Berechnungsblättern im Aktenband XII Blatt 84ff).

Die Abgabenbehörde erster Instanz geht im o.a. Bescheid vom 18. April 2002 davon aus, dass die Voraussetzungen für die Abgabenbefreiung nicht vorgelegen waren und stützt sich dabei im Wesentlichen auf folgende drei Feststellungen:

- 1.) Beim Bf. handle es sich nicht um einen Landwirt der Gemeinschaft.*
- 2.) Die Bewirtschaftung im Drittland sei nicht durch einen Landwirt der Gemeinschaft sondern durch die Kft. erfolgt.*
- 3.) Bei den vom Bf. als Eigenanbau deklarierten und abgabenfrei eingeführten Waren handle es sich teilweise um Zukäufe von ungarischen landwirtschaftlichen Betrieben.*

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

Zur Qualifikation als Landwirt:

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

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

Der Bf. stützt sein Vorbringen, er sei als Landwirt anzusehen, vor allem auf den Umstand, dass ihm durch das Statistische Zentralamt im Jahr 1996 eine Betriebsnummer zugeteilt worden sei. Der Bf. erhielt die erwähnte Betriebsnummer auf Grund des mit Herrn ... (Verpächter) im Dezember 1995 abgeschlossenen und ab 1. Jänner 1996 rechtswirksamen Pachtvertrages betreffend die o.a. Intensivobstanbaufläche mit einer Größe von ca. 16 a. Nach der Aktenlage gesichert erscheint, dass der Bf. die angeführte Fläche zumindest im Jahr 1996 bewirtschaftet hat. Diese Fläche scheint auch in seinen beim Finanzamt Eisenstadt abgegebenen Einkommensteuererklärungen nichtbuchführender Land- und Forstwirte für die hier maßgeblichen Jahre 1999 und 2000 als zugepachtete Betriebsfläche auf (siehe Akt I, Bl. 43 ff).

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

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

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

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

Zur Frage der Bewirtschaftung durch die Kft.:

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

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

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

auszugehen ist, dass es sich beim Bf. um einen Landwirt der Gemeinschaft handelte, nicht mehr aufrecht zu erhalten.

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

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

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

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

Zur Frage des Zukaufs landwirtschaftlicher Erzeugnisse von anderen ungarischen Unternehmen:

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

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

Die Abgabenvorschreibung war daher entsprechend zu reduzieren.

Dem im Rahmen der Berufungsverhandlung am 28. November 2012 erhobenen Einwand des Bf., er habe erst 10 Jahre später vom Zollamt Gelegenheit bekommen, zum Ermittlungsergebnis der ungarischen Zollbehörden Kenntnis zu erlangen, ist zu entgegnen, dass das Zollamt sowohl ihm als auch seinem damaligen Vertreter die

Niederschrift vom 12. April 2002 übermittelt hat. In dieser Niederschrift wird auf die Ergebnisse des Amtshilfeersuchens, die erst im Jahr 2002 beim Zollamt eingelangt sind, ausdrücklich hingewiesen. Auch die Mengen der laut ungarischer Zollbehörde festgestellten Zukäufe werden in dieser Niederschrift - getrennt nach den jeweiligen Ernteerzeugnissen und Daten des Ankaufes - detailliert dargestellt (siehe Akt XII, Blatt 14 bis 52, samt Zustellungsnachweise).

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

Zu den rechtlichen Erwägungen:

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

Art. 204 Abs. 1 ZK lautet:

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

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

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

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

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

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

sind, am Ende dieses Zeitraums in einem Mal buchmäßig erfasst werden, sofern die Entrichtung dieses Gesamtbetrags gesichert worden ist. Die buchmäßige Erfassung erfolgt innerhalb von fünf Tagen nach Ablauf des betreffenden Zeitraums.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Wird für eine Ware eine mündliche Zollanmeldung abgegeben, und wird auf Grund dieser mündlichen Zollanmeldung ohne Überprüfung der Angaben diese Anmeldung angenommen und die Ware in den zollrechtlich freien Verkehr überlassen, obwohl die mündliche Zollanmeldung nach Art. 225 ZK-DVO nicht zulässig gewesen wäre, ist die nach Art. 201 ZK entstandene Zollschuld nach Art. 220 ZK nachträglich buchmäßig zu erfassen (VwGH 5.4.2011, 2008/16/0125).

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

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

Die Berufungsentscheidung UFS 3. 4. 2013, ZRV/0020-Z1W/12, entspricht inhaltlich weitgehend der vorstehend zitierten.

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

In den Beschwerdefällen sind gemäß § 79 Abs. 11 VwGG idF des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 122/2013 die bis zum Ablauf des 31. Dezember 2013 geltenden Bestimmungen des VwGG weiter anzuwenden.

Gemäß § 33a VwGG idF der Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012, BGBl. I Nr. 51, kann der Verwaltungsgerichtshof die Behandlung einer Beschwerde gegen einen

Bescheid des unabhängigen Finanzsenates (mit einer hier nicht interessierenden Einschränkung bei Finanzstrafsachen) durch Beschluss ablehnen, wenn die Entscheidung nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil sie von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtslage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die belangte Behörde ist in den angefochtenen Bescheiden nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abgewichen.

In den vorliegenden Beschwerden wird im Wesentlichen die Beweiswürdigung der belangten Behörde gerügt. Damit werden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des § 33a VwGG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Der erkennende Senat hat daher beschlossen, die Behandlung der Beschwerden abzulehnen.

In dem vom ZA Wien und vom UFS zitierten Erkenntnis VwGH 2. 6. 2005, 2004/16/0127, hat der Gerichtshof zu Art. 39 ZBefrVO ausgesprochen, dass diese Bestimmung nicht regle, auf welche Art und Weise die Erzeugnisse der Landwirtschaft im Drittland erwirtschaftet werden. Nach dieser Bestimmung sei nicht Voraussetzung, dass die Bewirtschaftung durch unmittelbare Tätigkeit des Landwirts auf den landwirtschaftlichen Flächen oder durch Einsatz von bestimmten auch auf den inländischen landwirtschaftlichen Flächen verwendeten Maschinen und Geräten sowie durch österreichische Arbeitskräfte zu erfolgen habe:

... Die Eingangsabgabenbefreiung für Erzeugnisse des Ackerbaus ist nach Art. 39 Abs. 1 ZBefrVO an mehrere Voraussetzungen geknüpft. Der räumliche Bereich der Grundstücke und des Betriebssitzes müssen in unmittelbarer Nähe der Zollgrenze liegen. Die Erzeugnisse müssen von Landwirten mit einem Betriebssitz im Zollgebiet der Gemeinschaft in unmittelbarer Nähe des Drittlandes erwirtschaftet werden. Die Bewirtschaftung hat daher - wie das beschwerdeführende Zollamt mit Recht fordert - auch aus dem Gemeinschaftsgebiet her zu erfolgen. Die Art der Bewirtschaftung des Betriebsteils im Drittland wird sich dabei aber nicht von der Art der Bewirtschaftung eines inländischen Betriebsteils unterscheiden müssen. Auch inländische Betriebsteile eines landwirtschaftlichen Betriebes können durch Einsatz von "nicht betrieblichen" Arbeitskräften sowie angemieteten Maschinen und Geräten bewirtschaftet werden, wobei diese Betriebsmittel und Arbeitskräfte nicht auf allen Betriebsteilen eingesetzt werden müssen. Setzt ein Landwirt im Inland solche Mittel ein, dann werden ihm die wirtschaftlichen Erzeugnisse zugerechnet; er hat die Erzeugnisse erwirtschaftet. Gleiches hat daher auch für die im Drittland befindlichen landwirtschaftlichen Flächen zu gelten. Unter diesen Gesichtspunkten kann somit nicht davon ausgegangen werden, dass Art. 39 Abs. 1 ZBefrVO insofern eine planwidrig überschießende Regelung der Eingangsabgabenbefreiung aufweist, als nur solche durch inländische Betriebsmittel und Arbeitskräfte im Drittland erwirtschaftete Erzeugnisse des Ackerbaus begünstigt werden sollen...

Diesem Erkenntnis lag folgender Sachverhalt zugrunde:

(Die mitbeteiligte Partei) bewirtschaftet in Österreich landwirtschaftliche Nutzflächen im Ausmaß von ca. 60 Hektar (Eigen- und Pachtgründe), welche überwiegend zum Anbau von Mais, Hafer, Gerste, Senf und Raps dienen.

In Ungarn verfügt der geprüfte Landwirt über insgesamt ca. 223,37 Hektar Ackerflächen (Pacht- und Eigengründe, Stand 2001), von denen ca. 169,36 Hektar innerhalb der '5-Km Zone', und 54,01 Hektar außerhalb der '5-Km Zone' gelegen sind.

Von den genannten 169,36 Hektar wurden in den Vorjahren Gründe verpachtet, sodass Waren nicht von der gesamten 'begünstigten Zone' eingebracht wurden...

Die Bewirtschaftung der ungarischen Liegenschaften erfolgt von österreichischer Seite ausschließlich über schriftlichen Auftrag (Vereinbarung über Lohnarbeit vom 05.01.1997); d.h. die wirtschaftliche Steuerung erfolgt zwar von Österreich aus, allerdings nur in vertraglich vereinbarter (mentaler) Form. Mit dem besagten Vertrag wird das Büro der landwirtschaftlichen Firma (der mitbeteiligten Partei) der ... Kft. ..., vertreten durch die Gutsverwalterin ... in Ungarn beauftragt, die (von der mitbeteiligten Partei) gepachteten oder im Eigentum stehenden Felder zu bewirtschaften, wobei landwirtschaftliche Geräte und Arbeiter von Kolchosen angemietet werden sollen. Die Kft. selbst besitzt keine eigenen landwirtschaftlichen Arbeitskräfte bzw. Geräte.

Bedingt durch diese Ermittlungen wird festgehalten, dass das Handling in Ungarn erfolgt, während die mentale Bewirtschaftung (Auftragsvergabe, Planung des Anbaus der Felder und die finanzielle Steuerung) von österreichischer Seite aus abgewickelt wird....

Steuererklärungen

Im vom Finanzamt vorgelegten Veranlagungsakt finden sich betreffend die Veranlagungsjahre 1996 bis 2003 folgende Steuererklärungen:

1996

U 1 für das Jahr 1996:

Leermeldung (Landwirt)

E 1 für das Jahr 1996:

Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft i. H. v. 17.749,00, Kirchenbeiträge 1.000,00.

E 25 für das Jahr 1998:

Eigenbesitz und mitbewirtschaftete Flächen 12,99 ha (EW 368.000). Zupachtung von 1,86 ha (EW 78.726) und von 1,42 ha (EW 57.188). Einheitswert weinbaulich genutzte Fläche 498.578. Maßgebender Einheitswert 5.336, 31% davon 1.654. Einkünfte aus Weinbau 71.268, vereinnahmte Pachtzinse (1995 und 1996) 158.760, Gesamteinnahmen somit 231.682. Bezahlte Pachtzinse 7.000, Schuldzinsen 179.909, Sozialversicherungsbeiträge 30.024, Gesamtausgaben 213.933, Gewinn 17.749.

Komb 24 für das Jahr 1996:

Im Komb 24 wurden die Einkünfte aus Weinbau näher dargestellt.

1997**U 1 für das Jahr 1997:**

Leermeldung (Landwirt)

E 1 für das Jahr 1997:

Leermeldung (Landwirt)

E 25 für das Jahr 1997:

Eigenbesitz und mitbewirtschaftete Flächen 14,98 ha (EW 458.000). Zupachtung von 1,86 ha (EW 79.000) sowie Verpachtung von 7,66 ha (EW 327.000). Einheitswert weinbaulich genutzte Fläche 194.000. Maßgebender Einheitswert 16.000, 31% davon 4.960. Einkünfte aus Weinbau 20.475, vereinnahmte Pachtzinse 75.000, Gesamteinnahmen somit 100.435. Bezahlte Pachtzinse 7.000, Schuldzinsen 170.414, Sozialversicherungsbeiträge 31.188, Gesamtausgaben 208.602, Gewinn 0.

Komb 24 für das Jahr 1997:

Im Komb 24 wurden die Einkünfte aus Weinbau näher dargestellt.

1998

U 1 für das Jahr 1998:

Leermeldung (Landwirt)

E 1 für das Jahr 1998:

Leermeldung (Landwirt)

E 25 für das Jahr 1998:

Eigenbesitz und mitbewirtschaftete Flächen 5,10 ha (EW 33.000). Zupachtung von 1,86 ha (EW 71.089) sowie Verpachtung von 1,86 ha (EW 71.089). Maßgebender Einheitswert 33.000, 27% davon 8.910. Einkünfte aus Weinbau 4.100, vereinnahmte Pachtzinse 14.880, Gesamteinnahmen somit 27.890. Bezahlte Pachtzinse 7.000, Sozialversicherungsbeiträge 21.248, Gesamtausgaben 28.248, Gewinn 0.

Komb 24 für das Jahr 1998:

Im Komb 24 wurden die Einkünfte aus Weinbau näher dargestellt.

1999

U 1 für das Jahr 1999:

Leermeldung (Landwirt)

E 1 für das Jahr 1999:

Leermeldung (Landwirt)

E 25 für das Jahr 1999:

Eigenbesitz und mitbewirtschaftete Flächen 5,10 ha (EW 33.000). Zupachtung von 1,86 ha (EW 71.089) sowie Verpachtung von 1,86 ha (EW 71.089). Maßgebender Einheitswert 33.000, 27% davon 8.910. Einkünfte aus Weinbau 2.600, vereinnahmte Pachtzinse 14.880, Gesamteinnahmen somit 26.390. Bezahlte Pachtzinse 7.000, Sozialversicherungsbeiträge 22.872, Gesamtausgaben 28.872, Gewinn 0.

Komb 23 für das Jahr 1999

Leermeldung.

Komb 24 für das Jahr 1999

Im Komb 24 wurden die Einkünfte aus Weinbau näher dargestellt.

2000**U 1 für das Jahr 2000:**

Leermeldung (Landwirt)

E 1 für das Jahr 2000:

Abgesehen von Kirchenbeiträgen (1.000) Leermeldung (Landwirt)

E 25 für das Jahr 2000:

Eigenbesitz und mitbewirtschaftete Flächen 5,0993 ha (EW 6.252). Zupachtung von 186,00 ha (EW 71.089) und von 0,0005 ha (EW 613). Einheitswert weinbaulich genutzte Fläche 71.089. Maßgebender Einheitswert 6.865, 27% davon 1.853. Bezahlte Pachtzinse 9.000, Sozialversicherungsbeiträge 27.340, Gewinn 0.

Komb 24 für das Jahr 2000

Im Komb 24 wurden die Einkünfte aus Weinbau näher dargestellt.

Komb 26 für das Jahr 2000

Leermeldung.

2001**U 1 für das Jahr 2001:**

Leermeldung (Landwirt)

E 1 für das Jahr 2001:

Leermeldung (Landwirt)

E 25 für das Jahr 2001:

Eigenbesitz und mitbewirtschaftete Flächen EW 6.252. Zupachtung von 186,90 ha (EW 71.433). Einheitswert weinbaulich genutzte Fläche 71.433. Maßgebender Einheitswert 6.252, 37% davon 2.313. Bezahlte Pachtzinse 7.000, Sozialversicherungsbeiträge 29.735, Gewinn 0.

Komb 24 für das Jahr 2001

Im Komb 24 wurden die Einkünfte aus Weinbau näher dargestellt.

Komb 26 für das Jahr 2001

Leermeldung.

2002

U 1 für das Jahr 2002:

Leermeldung (Landwirt)

E 1 für das Jahr 2002:

Leermeldung (Landwirt)

E 25 für das Jahr 2002:

Eigenbesitz und mitbewirtschaftete Flächen EW 436,65. Zupachtung von 186,90 ha (EW 5.191,24) und von 30,00 ha (EW 2.673). Verpachtung von 2,0434 ha (EW 182,07). Einheitswert weinbaulich genutzte Fläche 5.191,24. Maßgebender Einheitswert 2.927,58, 37% davon 1.083,20. Einkünfte aus Weinbau 848,00, vereinnahmte Pachtzinse 400,00, bezahlte Pachtzinse 5.595,81, Schuldzinsen 8.200,00, Sozialversicherungsbeiträge 1.738,65, Gewinn 0.

Komb 24 für das Jahr 2002

Im Komb 24 wurden die Einkünfte aus Weinbau näher dargestellt.

Komb 26 für das Jahr 2002

Leermeldung.

2003

Keine Steuererklärungen im Finanzamtsakt ersichtlich.

Außenprüfung

Beim Bf fand betreffend Umsatzsteuer 1996 bis 2003 und Einkommensteuer 1996 bis 2003 eine Außenprüfung statt.

Der Niederschrift über die Schlussbesprechung gemäß § 149 Abs. 1 BAO vom 3. 12. 2004 lässt sich unter anderem entnehmen:

*Herr ***[2]*** ***[1]*** ist pauschalierter Landwirt in Österreich.*

Außerdem ist er in Ungarn an folgenden Kft's beteiligt:

*****[13]*** Kft. H-*****[17]*** ***[30]***, ***[18]***

*Gesellschafter: ***[2]*** ***[1]*** und ***[15]*** ***[14]****

*Geschäftsführer: ***[2]*** ***[1]****

Die Gesellschaft besteht seit dem6.1993

*****[2]*** Kft. H-*****[17]*** ***[30]***, ***[19]***

*Gesellschafter: ***[2]*** ***[1]*** und ***[20]*** ***[21]****

*Geschäftsführer: ***[2]*** ***[1]****

Die Gesellschaft bestand von5.1994 -1 .1999

*****[1]*** ***[2]*** Kft. H-*****[17]*** ***[30]***, ***[18]***

*Gesellschafter: ***[2]*** ***[1]*** und ***[15]*** ***[14]****

*Geschäftsführer: ***[2]*** ***[1]****

Die Gesellschaft besteht seit dem6.1997

*****[16]*** Bio Kft. H-*****[17]*** ***[30]***, ***[29]***

*Gesellschafter: ***[1]*** ***[2]****

*Geschäftsführer: ***[1]*** ***[2]****

Die Gesellschaft besteht seit dem9.2001

Jede dieser Gesellschaften betreibt eine Landwirtschaft.

*Die von den Kft's erwirtschafteten landwirtschaftl Erzeugnisse wurden von Herrn ***[2]*** ***[1]*** nach Österreich importiert und auch von Herrn ***[2]*** ans Lagerhaus ***[22]*** und an die Fa. ***[23]*** verkauft.*

1. Umsatzsteuer

*Im Zuge einer Zollprüfung bei Herrn ***[2]*** wurde festgestellt, dass die landwirtschaftlichen Flächen in Ungarn von den Kft's, und nicht von Herrn ***[2]***, von Österreich aus, bewirtschaftet werden.*

Aus diesem Grund wurde auch die Zollbegünstigung für die Einfuhr der landwirtschaftlichen Produkte nach Österreich, für die Jahre 1996 - 2001 , nachträglich aberkannt.

Für sämtliche Einfuhren wurde Zoll sowie EUST vorgeschrieben.

Aufgrund der Tatsache, daß die Kft's die ungarischen Flächen bewirtschaften, jedoch Herr *****[2]***** als Einzelunternehmer diese Produkte nach Österreich importiert und verkauft, vertritt das Finanzamt die Auffassung, dass der Abgabepflichtige Händler ist.

Er erwirbt die Produkte von den Kft's und verkauft diese dann ans Lagerhaus *****[22]***** und an die Fa. *****[23]***** weiter.

Diese Umsätze unterliegen daher der 10%igen Umsatzsteuer gem. § 10 UstG.

	1996	1997	1998	1999
Umsatz lt. BP	3.837.402,80	5.347.208,50	7.923.644,70	10.192.879,40
davon 10% UST	383.740,28	534.720,85	792.364,47	1.019.287,94
	2000	2001	gesamt	
Umsatz lt. BP	6.998.244,80	7.476.647,89	41.776.028,09	
davon 10% UST	699.824,48	747.664,79	4.177.602,81	

Ab dem Jahr 2002 wurden von Herrn *****[2]***** keine Einfuhren mehr getätigt.

Die Importe nach Österreich erfolgten durch die *****[16]***** Bio Kft.

2. Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Handel mit landwirtschaftl. Produkten) werden gem. § 184 BAO im Schätzungswege ermittelt, da vom Abgabepflichtigen keinerlei Unterlagen vorgelegt wurden!

Von den Erlösen lt. Punkt 1 werden die ungarischen Erzeugerpreise (im Zuge der BP ermittelt) als Betriebsausgabe angesetzt.

Im Zuge der Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb werden die Nachforderungen an Zoll, Einfuhrumsatzsteuer und Umsatzsteuer passiviert.

(die Schätzung erfolgt gem. § 4 Abs. 1 ESTG)

	1996	1997	1998	1999
	ATS	ATS	ATS	ATS
Umsatz	3.837.402,80	5.347.208,50	7.923.644,70	10.192.879,40
- ungar. Erzeugerpreise	-3.267.970,19	-3.982.070,53	-4.151.738,93	-5.890.545,31
Zwischenergebnis	569.432,61	1.365.137,97	3.771.905,77	4.302.334,09
- Passivierung ZOLL	-3.124.217,59	-3.997.683,71	-7.511.191,51	-9.230.062,42
- Passivierung ZN			-2.622.606,54	-2.299.800,36
- Passivierung EUST	-680.733,03	-913.273,53	-1.594.184,35	-1.552.844,58
- Passivierung UST	-383.740,28	-534.720,85	-792.364,47	-1.019.287,94
E.a. Gewerbebetrieb	-3.619.258,29	-4.080.540,12	-8.748.441,10	-9.799.661,21

	2000	2001	2002	2003
	ATS	ATS	€	€
Umsatz	6.998.244,80	7.476.647,89	719.346,00	481.950,00
- ungar. Erzeugerpreise	-6.708.108,28	-4.345.581,04	-427.711,15	-389.997,11
Zwischenergebnis	290.136,52	3.131.066,85	291.634,85	91.952,89
- Passivierung ZOLL	-4.881.908,53	-2.307.351,32		
- Passivierung ZN	-972.850,32	-338.583,60		
- Passivierung EUST	-1.155.470,53	-869.143,66		
- Passivierung UST	-699.824,48	-747.664,79		
E.a. Gewerbebetrieb	-7.419.917,34	-1.131.676,52	291.634,85	91.952,89

Ab dem Jahr 2002 erfolgten die Importe nach Österreich von der ***[16]*** Bio Kft.

Da Herr ***[2]*** zu 100% Gesellschafter dieser Kft ist, wird die, für die Verkäufe 2002 und 2003, erzielte Wertschöpfung in Österreich, einkommensteuerrechtlich Herrn ***[2]*** zugerechnet.

3. Verlustabzug

Der für die Jahre 1996 - 2001 ermittelte Verlust lt. Betriebsprüfung, ist nach Ansicht des Finanzamtes nicht vortragsfähig, da die Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 184 BAO ermittelt wurden und vom Abgabepflichtigen keinerlei Unterlagen (Belege) zur Verfügung gestellt wurden.

4. Progressionsvorbehalt

Gem. § 184 BAO werden die Einkünfte in Ungarn mit Progressionsvorbehalt ermittelt, da der Abgabepflichtige zu mehr als 50 % (bis zu 100%) an den Kft's beteiligt ist und das ungarische Einkommen, zur Ermittlung des Gesamteinkommens (Welteinkommens), heranzuziehen ist.

	1996	1997	1998	1999
ungar. Erzeugerpreise	3.267.970,19	3.982.070,53	4.151.738,93	5.890.545,31
- 70% pausch. Ausgaben	-2.287.579,13	-2.787.449,37	-2.906.217,25	-4.123.381,72
Progressionseinkünfte	980.391,06	1.194.621,16	1.245.521,68	1.767.163,59

	2000	2001	2002	2003
ungar. Erzeugerpreise	6.708.108,28	4.345.581,04	427.711,15	389.997,11
- 70% pausch. Ausgaben	-4.695.675,80	-3.041.906,73	-299.397,81	-272.997,98
Progressionseinkünfte	2.012.432,48	1.303.674,31	128.313,35	116.999,13

Dem Bericht über die Prüfung der Aufzeichnungen gemäß § 151 Abs. 3 BAO vom 7. 12. 2004 lässt sich unter anderem entnehmen:

UMSATZSTEUER

TZ 15 Umsätze als Landesproduktenhändler

Auf Punkt 1 der Niederschrift wird verwiesen.

[Die zahlenmäßige Darstellung entspricht der der Niederschrift]

Es wird darauf hingewiesen, daß im BP-Bericht sämtliche Beträge, aus verfahrensökonomischen Gründen, in EURO angegeben sind.

[TZ 16 - TZ 21: Berechnungen der Umsatzsteuer]

[TZ 22 - TZ 24: Betriebsvermögensvergleich]

[TZ 25 - TZ 27: Verrechnungskonten - Kapitalkontenentwicklung]

[TZ 28 - TZ 30: Mehr-/Wenigerrechnung]

EINKOMMENSTEUER

TZ 31 Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Auf Punkt 2 der Niederschrift wird verwiesen.

[Die zahlenmäßige Darstellung entspricht der der Niederschrift]

TZ 33 Verlustabzug

Auf Punkt 3 der Niederschrift wird verwiesen.

Der für die Jahre 1996 - 2001 ermittelte Verlust lt. Betriebsprüfung ist nach Ansicht des Finanzamtes nicht vortragsfähig, da die Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 184 BAO ermittelt wurden und vom Abgabepflichtigen keinerlei Unterlagen (Belege) zur Verfügung gestellt wurden.

TZ 33 Progressionsvorbehalt

Auf Punkt 4. der Niederschrift wird verwiesen.

[Die zahlenmäßige Darstellung entspricht der der Niederschrift]

Es wird darauf hingewiesen, daß im BP-Bericht sämtliche Beträge, aus verfahrensökonomischen Gründen, in EURO angegeben sind.

D. Wiederaufnahme des Verfahrens

Tz. 34 Wiederaufnahme des Verfahrens

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

Abgabenart / Zeitraum / Hinweis auf Tz

Umsatzsteuer 1996-1999 15-21

Einkommensteuer 1996-1999 31-33

Tz. 35 Begründung des Ermessensgebrauches

X 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.

X Stand des Verfahrens: Die Jahre 1996-1999 sind rechtskräftig veranlagt.

Arbeitsbogen

Dem Arbeitsbogen der Außenprüfung lässt sich entnehmen, dass die Außenprüfung zufolge einer Kontrollmitteilung des Zollamts Pamhagen erfolgt ist. Der Bf bewirtschaftete in Ungarn eine Fläche von 806 ha.

Im Arbeitsbogen ist eine mehr als 100 Seiten umfassende Niederschrift des Hauptzollamts Wien, ABP Zoll, mit dem Bf enthalten.

Ferner sind im Arbeitsbogen Kopien von Rechnungen oder Gutschriften enthalten, die Lieferungen des ***[1]*** ***[2]***, teilweise auch von ungarischen Kft, an denen ***[1]*** ***[2]*** beteiligt war oder ist, ausweisen.

Der Arbeitsbogen enthält schließlich Wirtschaftsauskünfte über die ungarischen Kft und Daten betreffend ungarische Erzeugerpreise laut ungarischem statistischem Jahrbuch und Kalkulationen, ferner Pachtverträge und Kontrollmitteilungen des Zolls.

Bescheide

Folgende Wiederaufnahme- und Veranlagungsbescheide für die Jahre 1996 bis 2003 sind betreffend den Bf im Abgabensinformationssystem der Finanzverwaltung ersichtlich:

Wiederaufnahme Umsatzsteuer 1996 bis 1999

Wiederaufnahme Einkommensteuer 1996 bis 1999

Mit Bescheiden vom 10. 12. 2004 wurde jeweils die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatzsteuer 1996 bis 1999 sowie betreffend Einkommensteuer 1996 bis 1999 mit jeweils folgender Begründung verfügt:

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 1996 bis 2003

Die Umsatzsteuer wurde mit Bescheiden vom 10. 12. 2004 für die Jahre 1996 bis 2003 gemäß den Ausführungen im Außenprüfungsbericht festgesetzt.

1996

Gesamtbetrag Lieferungen und sonstige Leistungen	3.837.402,80 S
Umsatzsteuer 10%	383.740,28 S
Vorsteuer	---
Zahllast	383.740,00 S
Festgesetzte Umsatzsteuer	27.887,47 €

1997

Gesamtbetrag Lieferungen und sonstige Leistungen	5.347.208,50 S
Umsatzsteuer 10%	534.720,85 S
Vorsteuer	---
Zahllast	534.720,00 S
Festgesetzte Umsatzsteuer	38.859,69 €

1998

Gesamtbetrag Lieferungen und sonstige Leistungen	7.923.664,70 S
Umsatzsteuer 10%	792.364,47 S
Vorsteuer	---
Zahllast	792.364,00 S
Festgesetzte Umsatzsteuer	57.583,34 €

1999

Gesamtbetrag Lieferungen und sonstige Leistungen	10.192.879,40 S
Umsatzsteuer 10%	1.019.287,94 S
Vorsteuer	---
Zahllast	1.019.287,94 S
Festgesetzte Umsatzsteuer	74.074,55 €

2000

Gesamtbetrag Lieferungen und sonstige Leistungen	6.998.244,80 S
Umsatzsteuer 10%	699.824,48 S
Vorsteuer	---
Zahllast	699.824,00 S

Festgesetzte Umsatzsteuer	50.858,19 €
----------------------------------	--------------------

2001

Gesamtbetrag Lieferungen und sonstige Leistungen	7.476.647,89 S
Umsatzsteuer 10%	747.664,79 S
Vorsteuer	---
Zahllast	747.664,00 S
Festgesetzte Umsatzsteuer	54.334,93 €

2002

Gesamtbetrag Lieferungen und sonstige Leistungen	0,00 €
Umsatzsteuer 10%	0,00 €
Vorsteuer	0,00 €
Gutschrift	0,00 €
Festgesetzte Umsatzsteuer	0,00 €

2003

Gesamtbetrag Lieferungen und sonstige Leistungen	0,00 €
Umsatzsteuer 10%	0,00 €
Vorsteuer	---
Zahllast	0,00 €
Festgesetzte Umsatzsteuer	0,00 €

Die Begründung lautete jeweils (bis 2001):

Durch die Umrechnung der Beträge von Euro in Schilling bzw. von Schilling in Euro kann es zu geringfügigen Rundungsdifferenzen kommen.

Einkommensteuer

Die Einkommensteuer wurde für die Jahre 1996 bis 2003 gemäß den Ausführungen im Außenprüfungsbericht ermittelt.

1996

Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft	17.749 S
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	-3.619.258 S
Gesamtbetrag der Einkünfte	-3.601.509 S
Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988)	
Pauschbetrag für Sonderausgaben	-1.638 S
Kirchenbeitrag	-1.000 S
Einkommen	0 S
Festgesetzte Einkommensteuer	0,00 S

1997

Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft	0 S
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	-4.080.540 S
Gesamtbetrag der Einkünfte	-4.080.540 S
Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988)	
Pauschbetrag für Sonderausgaben	-819 S
Einkommen	0 S
Festgesetzte Einkommensteuer	0,00 S

1998

Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft	0 S
---	-----

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	-8.748.441 S
Gesamtbetrag der Einkünfte	-8.748.441 S
Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988)	
Pauschbetrag für Sonderausgaben	-819 S
Einkommen	0 S
Festgesetzte Einkommensteuer	0,00 S

1999

Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft	0 S
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	-9.799.661 S
Gesamtbetrag der Einkünfte	-9.799.661 S
Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988)	
Pauschbetrag für Sonderausgaben	-819 S
Einkommen	0 S
Festgesetzte Einkommensteuer	0,00 S

2000

Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft	0 S
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	-7.419.917 S
Gesamtbetrag der Einkünfte	-7.419.917 S
Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988)	
Pauschbetrag für Sonderausgaben	-819 S
Einkommen	0 S
Festgesetzte Einkommensteuer	0,00 S

2001

Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft	0 S
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	-1.131.677 S
Gesamtbetrag der Einkünfte	-1.131.677 S
Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988)	
Pauschbetrag für Sonderausgaben	-819 S
Einkommen	0 S
Festgesetzte Einkommensteuer	0,00 S

2002

Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft	0 €
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	291.634,85 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	291.634,85 €
Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988)	
Da der Gesamtbetrag der Einkünfte 50.900 € übersteigt, sind Topf-Sonderausgaben nicht zu berücksichtigen.	
Einkommen	291.634,85 €
Einkommen	291.634,85 €
ausländische Einkünfte	128.313,35 €
Bemessungsgrundlage für den Durchschnittssteuersatz	419.848,20 €
Steuer für den Durchschnittssteuersatz	201.724,40 €
Durchschnittssteuersatz 48,04 % von 291.634,85	140.101,38 €
Einkommensteuer	140.101,38 €

2003

Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft	0 €
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	91.952,89 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	91.952,89 €
Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988)	
Da der Gesamtbetrag der Einkünfte 50.900 € übersteigt, sind Topf-Sonderausgaben nicht zu berücksichtigen.	
Einkommen	91.952,89 €
Einkommen	91.952,89€
ausländische Einkünfte	116.999,13 €
Bemessungsgrundlage für den Durchschnittssteuersatz	208.952,02 €
Steuer für den Durchschnittssteuersatz	96.226,31 €
Durchschnittssteuersatz 46,05 % von 91.952,89	42.344,31 €
Einkommensteuer	42.344,31 €

Die Begründung lautete jeweils (bis 2001):

Durch die Umrechnung der Beträge von Euro in Schilling bzw. von Schilling in Euro kann es zu geringfügigen Rundungsdifferenzen kommen.

Ab 2002:

Die Veranlagung erfolgte unter Zugrundelegung der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind.

Veranlagungen 2004 bis 2015

Die Veranlagungen für die Jahre 2004 bis 2015 ergaben bei der Umsatzsteuer jeweils Vorschreibungen von 0,00 €, die Veranlagungen der Jahre 2004 bis 2014 bei der Einkommensteuer jeweils Vorschreibungen von 0,00 € und im Jahr 2015 eine Einkommensteuergutschrift von 55,00 €. Seit dem Jahr 2015 dürfte sich der Bf in Pension befinden.

Berufung

Mit Schreiben vom 11. 1. 2005, Postaufgabe am selben Tag, erhob die steuerliche Vertretung namens des Bf Berufung wie folgt:

Als bevollmächtigte Vertreter des obgenannten Steuerpflichtigen erheben wir innerhalb offener Frist

BERUFUNG

gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens sowie die idF ergangenen Bescheide hinsichtlich Einkommensteuer und Umsatzsteuer für die Jahre 1996 bis 2001 sowie die Einkommen- und Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2002 und 2003, gegen die Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen für die Abgabenschulden des Jahres 2002 und 2003 - zugestellt am 14. 12. 2004.

Begründung: Diese wird aufgrund umfangreicher Erhebungen bis Mitte März 2005 nachgereicht.

Berufungsergänzung

Mit Schreiben vom 21. 2. 2005 wurde die Berufung vom 11. 1. 2005 wie folgt ergänzt:

Im Namen und auftrags unseres oben angegebenen Klienten haben wir mit 11. Jänner ds. insbesondere Berufung gegen die Wiederaufnahmebescheide 1996 bis 2001 und die Einkommen und Umsatzsteuerbescheide 1996 bis 2003 erhoben.

Nunmehr bringen wir vereinbarungsgemäß die Begründung wie folgt nach:

Die angefochtenen Bescheide ergingen alle aufgrund von Feststellungen einer abgabenbehördlichen Prüfung, die vom 24.6. bis 3.12. 2004 stattgefunden hat.

Einzige - und strittige - 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

*Herr ***[2]*** erklärt seit 1996 Einkünfte aus landwirtschaftlicher Tätigkeit in Österreich.*

*Wie auch viele andere Landwirte machte Herr ***[2]*** 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.

Gegen die zollrechtlichen Feststellungen wurde bereits Berufung erhoben, weil diese ebenfalls rechtswidrig ergangen sind.

*In wirtschaftlicher Betrachtungsweise gemäß § 21 BAO stellt die Zollbehörde fest, dass Herr ***[2]*** als Bewirtschafter der ungarischen Flächen gilt (Seite 3 des Bescheides vom 25. 7. 2003).*

*Die Zollbehörde geht sohin von zwei getrennt geführten Betrieben des Herrn ***[2]*** aus.*

Dies ist aber kein Hindernis hinsichtlich der Inanspruchnahme des Titel IX der Zollbefreiungs-VO.

Die Begründung des Finanzamtes, dass die Bewirtschaftung durch die ungar. Kft's erfolgte, widerspricht sohin den zollrechtlichen Feststellungen und der im gegenständlichen Fall anzuwendenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise !

Da alle Tatsachen der Behörde bekannt waren und sich aus den Feststellungen der Behörde (vgl. Tz 14 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) Allgemeines

Die Feststellungen der Finanzbehörde sind nicht nur betreffend der grundsätzlichen Annahme eines Gewerbebetriebes unrichtig, sondern sind hinsichtlich der einzelnen Jahre in sich unschlüssig.

*So wird für die Jahre 1996 bis 2001 von dem Vorliegen eigener Steuersubjekte, nämlich der ungarischen Kft's, ausgegangen, gleichzeitig werden für die Jahre 2002 und 2003 die Einnahmen Herrn ***[2]*** persönlich zugerechnet, obwohl sich an dem grundsätzlichen Sachverhalt nicht wesentliches geändert hat.*

Die Finanzbehörde geht auch von einer anderen Ausgangslage als die Zollbehörde aus.

Die Zollbehörde vermeint vor allem - im Gegensatz zum Hinweis in der Niederschrift - dass der Umfang der Flächenbewirtschaftung in Österreich zu klein sei (!), um als Betriebssitz gelten zu können.

*In wirtschaftlicher Betrachtungsweise gemäß § 21 BAO stellt die Zollbehörde fest, dass Herr ***[2]*** als Bewirtschafter der ungarischen Flächen gilt (Seite 3 des Bescheides vom 25. 7. 2003).*

*Die Zollbehörde geht sohin von zwei getrennt geführten Betrieben des Herrn ***[2]*** aus.*

Die Begründung des Finanzamtes, dass die Bewirtschaftung durch die ungar. Kft's erfolgte, widerspricht sohin den zollrechtlichen Feststellungen und der im gegenständlichen Fall anzuwendenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise !

*Zusätzlich werden für den gesamten Zeitraum - auch für die Jahre, für die man die „ungarischen“ Umsätze den Kft's zugerechnet hat, Herrn ***[2]*** noch Einkünfte nach dem Progressionsvorbehalt zugerechnet !*

Es sind daher die Feststellungen, die den angefochtenen Bescheiden zugrundegelegt wurden, rechtswidrig.

b) Einkommensteuer

Die Einkommensteuerbescheide 1996 bis 2003 gehen vom Vorliegen eines Handelsbetriebes aus.

Wie schon oben zu 1. ausgeführt, liegt im vorliegenden Fall ein 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 uns 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 uns 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.

Wie schon oben ausgeführt, hat das zollrechtliche Verfahren lediglich vermeint, dass Herr ***[2]*** zwei getrennte Betriebe - in Ungarn und in Österreich - betreibt und Herr ***[2]*** keinen "Betriebssitz" in Österreich hat.

"...in wirtschaftlicher Betrachtungsweise im Sinne des § 21 BAO ergibt sich, dass in Österreich und in Ungarn zwei unabhängige landwirtschaftliche Betriebe - jeweils von Herrn ***[2]*** geführt - vorliegen."

Die Finanzbehörde hat dieser rechtlichen Betrachtung zu folgen:

Der wahre wirtschaftliche Gehalt stellt sich daher so dar, dass die gesamte Produktion und der Verkauf der landwirtschaftlichen Produkte Herrn ***[1]*** ***[2]*** als natürliche Person zuzurechnen sind.

Die Feststellungen des Finanzamtes sind daher insoweit richtig, als sie in Pkt. 4. der Niederschrift die ungarischen Einkünfte im Sinne des Progressionsvorbehaltes bei Herrn ***[2]*** berücksichtigte.

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

Alle weiteren Feststellungen hinsichtlich der Einkunftsart und der Höhe der Einkünfte sind unrichtig und entsprechen weder dem Sachverhalt noch der österreichischen Rechtslage.

So sind jedenfalls die Einkünfte ab 2002 nicht Herrn ***[2]*** persönlich, sondern der ***[16]*** Bio Kft. zuzurechnen.

Ab diesem Zeitraum wird die Ware nicht mehr von Herrn ***[2]*** persönlich nach Österreich eingeführt; eine EUST trifft das jeweils einführende österreichische Unternehmen.

Eine Zurechnung an Herrn ***[2]*** nicht mehr möglich.

Nur in eventu wird hinsichtlich der Höhe der den angefochtenen Bescheiden zugrunde gelegten Einkünften festgestellt, dass 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 ist.

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).

Die Behörde hat aber nur die festgestellten Aufwände aufgrund der Vorschriften der Zollbehörde, nicht aber einen sonstigen Aufwand der Bemessung der Einkünfte zugrundegelegt.

Selbst wenn die Einkünfte gern. § 184 BAO geschätzt werden, so darf dies zu keiner „Überbesteuerung“ führen.

Es wäre daher auch ein „Allgemeiner Aufwand“ im Sinne der obigen Ausführungen der Schätzung zugrunde zu legen.

Ebenso ist die Streichung des Verlustvortrages rechtswidrig.

Im Sinne der Rechtsprechung und Lehre ist auch im Fall von Schätzungen iS § 184 BAO - die üblicherweise sich an die tatsächlichen Verhältnisse zu richten haben - ein Verlustvortrag gegeben (vgl. u.a. VfGH 10.12.1992, B 227/91, Schlager, SWK 1987, A I 129).

Im gegenständlichen Fall sind die Höhe der Umsätze und die bisher als Verbindlichkeiten gegenüber dem Zoll und Finanzamt eindeutig feststellbar gewesen; der Verlustvortrag steht daher zu !

*Überdies ist bei Herrn ***[1]*** ***[2]***, da er sich in allen Jahren entsprechend den Auskünften der Behörden verhalten hat, 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 ***[2]*** jedenfalls keine finanziellen Belastungen entstehen, da er im Vertrauen auf die Richtigkeit der Rechtsauskünfte gehandelt hat.*

c) Umsatzsteuer

Aufgrund des Vorliegens von landwirtschaftlichen Einkünften, unterliegen auch die aus den ungarischen Flächen erwirtschafteten Einnahmen den Pauschalierungsvorschriften des § 22 UStG; zumindest für die Jahre 1996 bis 1999.

Für diese Jahre ergeben sich daher aus diesem Titel keine Nachforderungen.

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.

Angefügt waren Statistiken über Betriebs- und Einkommensdaten 1998 bis 2001 sowie folgende Tabelle:

Jahr	Einnahmen	öffentl. Gelder	Ertrag	Aufwand	Gewinn	%Satz
1998	2.427.860	531.548	1.896.312	1.715.009	181.303	9,6

1999	2.339.035	474.472	1.864.563	1.691.167	173.396	9,3
2000	2.534.639	512.229	2.022.410	1.816.624	205.786	10,2
2001	176.565 €	37.401 €	139.164 €	122.234 €	16.930 €	12,2

Durchschnitt **10,3**

Sicherheitszuschlag auf **15,0%**

Stellungnahme

Der Prüfer gab hierzu am 12. 4. 2005 folgende Stellungnahme ab:

Im Zuge der Betriebsprüfung für die Jahre 1996 - 2003 wurden die Jahre 1996 bis 1999 gem. § 303 Abs. 4 BAO wiederaufgenommen und für die Jahre 2000 bis 2003 wurden Erstbescheide erlassen.

*Herr ***[2]*** betreibt in diesem Zeitraum eine kleine Landwirtschaft in Österreich.*

Außerdem ist er an vier Kft's (siehe Zollbescheid v. 25.7.2003; Blatt 159 und 160 im Arbeitsbogen) in Ungarn beteiligt.

*Das in Ungarn geerntete Getreide wurde von Herrn ***[2]*** zollfrei nach Österreich importiert. (bis einschließlich 2001)*

*Im Zuge einer Zollprüfung wurde jedoch festgestellt, daß die eingebrachten landwirtschaftlichen Produkte nicht durch einen Landwirt der Europäischen Gemeinschaft (Hr. ***[2]***), sondern durch den ungarischen Betrieb (Kft's) erwirtschaftet wurden. (siehe Zollbescheid v. 25.7.2003; Blatt 160)*

Vom Zoll wurde folglich die zollfrei Einfuhr aberkannt.

Für die Importe der Jahre 1996 - 2001 wurde Zoll sowie EUST vorgeschrieben

In Anlehnung an die Feststellungen der Zollprüfung wurde eine Betriebsprüfung für die Jahre 1996 - 2003 durchgeführt.

*Da lt. Zoll die Bewirtschaftung der ungarischen Flächen durch die Kft's erfolgte, die importierten Produkte Herr ***[2]*** als Einzelperson jedoch weiterverkaufte, war das Finanzamt der Auffassung, daß ein Handelsbetrieb (Landesproduktenhandel) vorliegt. Es wurde daher für die Jahre 1996 bis 2001 Est und Ust vorgeschrieben; Rücksprache mit [damaliger Fachvorstand]*

*Ab dem Jahr 2002 hat die ***[16]*** BIO Kft's das Getreide direkt nach Österreich eingeführt; daher fällt ab 2002 auch keine Ust an. Da Herr ***[2]*** zu 100 % beteiligt an der ***[16]*** BIO Kft ist, wurde ihm aber der Gewinn aus dem Verkauf des Getreides in Österreich zugerechnet. (EST) ; siehe Arbeitsbogen Blatt 288,289*

Für die Jahre 1996 - 2003 wurde ein Progressionsvorbehalt ermittelt, da der Abgabepflichtige zu mehr als 50% an den Kft's beteiligt ist und das ungarische

Einkommen zur Ermittlung des Gesamteinkommens (Welteinkommens) heranzuziehen ist; siehe Arbeitsbogen Blatt 288,289

*Die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen für EST und UST erfolgte gem. § 184 BAO im Schätzungswege, da Herr ***[2]*** keinerlei Unterlagen zur Verfügung gestellt hat.*

Als Basis für die Schätzungsgrundlagen diente der Zollbericht.

Da aufgrund mangelnder Unterlagen gem. § 184 BAO geschätzt werden mußte, sind die von der BP geschätzten Verluste (Schätzung erfolgte gem. § 4 Abs.1) nicht vortragsfähig; siehe Arbeitsbogen Blatt 288,289

Gegenäußerung

Der Bf gab hierzu durch seine steuerliche Vertretung mit Schreiben vom 30. 5. 2005 folgende Gegenäußerung ab:

Mit Schreiben vom 18. 4. wurde uns die Stellungnahme des Betriebsprüfers zu den eingebrachten Berufungen betreffend Wiederaufnahmebescheide 1996 bis 2001 sowie Einkommen- und Umsatzsteuer 1996 - 2003 zur Gegenäußerung übermittelt.

Die vorgelegte Stellungnahme wiederholt allerdings nur im wesentlichen die Ergebnisse der Betriebsprüfung und geht auf das Berufungsvorbringen in keinster Weise ein.

Da die Rechtswidrigkeit der Bescheide bereits in der Berufung dargelegt wurde, möchten wir hier nur noch auf die wesentlichsten Punkte nochmals eingehen.

Wir halten eingangs fest, dass es für die Einstufung als landwirtschaftlicher Betrieb in Österreich und bezüglich der Einfuhr von Waren völlig irrelevant ist, in welcher Relation die bewirtschafteten Flächen stehen. Es ist aus keiner gesetzlichen Bestimmung abzulesen, dass dies als Voraussetzung für die Eigenschaft als „Grenzlandwirt“ heranzuziehen ist.

*Aus dem Bescheid der Zollbehörde vom 25.7.2003 ist eine Zurechnung zu den Kft's nicht erkennbar. Im Gegenteil geht die Zollbehörde von zwei landwirtschaftlichen Betrieben des Herrn ***[2]*** aus (vgl. S 3 des Bescheides).*

*Dies mit der Begründung, dass die Bewirtschaftung der landwirtschaftlichen Flächen in Ungarn im wesentlichen durch Herrn ***[2]***, der auch Geschäftsführer der Kft's ist, und seinen Sohn erfolgt.*

Die Zollbehörde stützt sich bei dieser Auslegung auf § 21 BAO.

*Wir wiederholen daher unsere in der Berufung getätigte Feststellung, dass in wirtschaftlicher Betrachtungsweise Herrn ***[1]*** ***[2]*** als natürliche Person der Verkauf der landwirtschaftlichen Produkte zuzurechnen ist und er diese lediglich im Rahmen eines Progressionsvorbehaltes (vgl. EAS 1012) in Österreich der Besteuerung zu unterziehen hat.*

Es liegt jedenfalls kein Handelsbetrieb vor.

*Die Behörde hat außerdem einerseits die Kft's als Produktionsbetrieb angesehen, andererseits aber Herrn ***[2]*** als natürliche Person die Einkünfte in Ungarn zugerechnet.*

*Zusätzlich errechnet das Finanzamt sogar noch einen Progressionsvorbehalt - also ist Herr ***[2]*** doch wirtschaftlicher Eigentümer der ungar. Flächen ? - für die Jahre 1996 und 2003.*

Hier kann nur entweder ein Handelsbetrieb OHNE Zurechnung der ungarischen Einkünfte oder - richtig - ein einheitlicher landwirtschaftlicher Betrieb unterstellt werden !

*Da die erzielten Einkünfte somit mehrmals in die Bemessungsgrundlage des Herrn ***[2]*** eingeflossen sind, sind die Bescheide rechtswidrig.*

Hinsichtlich der Höhe der Einkünfte und des Rechtes auf Verlustvortrag verweisen wir auf unsere Ausführungen in der Berufung.

*Wir wiederholen jedenfalls unsere Ansicht, dass der wahre wirtschaftliche Gehalt des gegenständlichen Falles sich so darstellt, dass die gesamte Produktion und der Verkauf der landwirtschaftlichen Produkte aus Ungarn Herrn ***[1]*** ***[2]*** als natürliche Person zuzurechnen ist und daher sowohl Zollfreiheit für die Einfuhr der Waren als auch landwirtschaftliche Einkünfte in Österreich vorliegen.*

Unabhängig von unserem Antrag in der Berufung auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung, sind wir gerne bereit, den vorliegenden Sachverhalt auch vor einer Verhandlung in einem persönlichen Gespräch zu erörtern.

Beschluss vom 8. 2. 2018

Mit Datum 8. 2. 2018 fasste das Bundesfinanzgericht folgenden Beschluss:

*I. Das Beschwerdeverfahren wird nach Ergehen der Berufungsvorentscheidung des Zollamts Wien vom 7. 10. 2010, 100000/***[10]***/2003-9, sowie des Beschlusses VwGH 17. 3. 2016, 2013/16/0118, 0119-7, gemäß § 271 Abs. 2 BAO fortgesetzt.*

II. Die als Beschwerde weiterwirkende Berufung weist hinsichtlich der Einkommensteuerbescheide 1996 bis 2003 und hinsichtlich der Umsatzsteuerbescheide 2000 bis 2003 folgende Mängel auf:

Es fehlt eine Erklärung, welche Änderungen (Bemessungsgrundlagen, Abgaben) beantragt werden (§ 250 Abs. 1 lit. c BAO).

Dem Beschwerdeführer wird die Behebung dieser Mängel innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieses Beschlusses mit dem Hinweis aufgetragen, dass die Beschwerde als zurückgenommen gilt, wenn die Mängel nicht fristgerecht behoben werden (§ 85 Abs. 2 BAO).

III. Dem Beschwerdeführer wird aufgetragen mitzuteilen, wodurch er sich hinsichtlich der Umsatzsteuerbescheide 2002 und 2003 beschwert erachtet.

IV. Dem Beschwerdeführer wird aufgetragen, Kopien der Wiederaufnahmebescheide betreffend Einkommensteuer und Umsatzsteuer für die Jahre 2000 und 2001 vorzulegen oder anzugeben, dass derartige Bescheide nicht existieren.

V. Die Berufung vom 11. 1. 2005 richtet sich auch gegen "die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens ... hinsichtlich Einkommensteuer und Umsatzsteuer für die Jahre 1996 bis 2001". Diese Berufung wurde jedoch im Vorlagebericht vom 10. 6. 2005 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 und Umsatzsteuer für die Jahre 1996 bis 2001 erledigt wurde.

Für den Fall der bisherigen Nichterledigung dieser Berufung gegen die Wiederaufnahmebescheide ist beabsichtigt, die Entscheidung über die als Beschwerde weitergeltende Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide und Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1996 bis 2001 bis zur Beendigung des diesbezüglichen Berufungs- bzw. nunmehr Beschwerdeverfahrens auszusetzen. Den Parteien steht es frei, sich hierzu zu äußern.

*VI. Die Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens mögen sich zur Berufungsvorentscheidung des Zollamts Wien vom 7. 10. 2010, 100000/***[10]***/2003-9, zum Erkenntnis VwGH 28. 6. 2012, 2009/16/0076, 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.

VII. Beide Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens mögen zum bisherigen Vorbringen der jeweiligen Gegenseite konkret Stellung nehmen.

VIII. Die Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens mögen die am Ende der folgenden Begründung dargelegten Fragen des Gerichts an die Parteien beantworten.

IX. Für die Bekanntgaben nach Spruchpunkten III., IV, V., VI. VII. und VIII. wird eine Frist von sechs Wochen ab Zustellung dieses Beschlusses gesetzt.

Das Bundesfinanzgericht führte nach Darstellung des oben wiedergegebenen Verfahrensganges begründend unter anderem aus:

Fortsetzung des Beschwerdeverfahrens

Das Beschwerdeverfahren wird nach dem Bericht des Zollamts Wien vom 10. 1. 2018 gemäß § 271 Abs. 2 BAO fortgesetzt.

Mängelbehebung

§ 250 BAO lautet in der bis 31. 12. 2013 anzuwendenden Fassung:

§ 250. (1) Die Berufung muß enthalten:

- a) die Bezeichnung des Bescheides, gegen den sie sich richtet;*
- b) die Erklärung, in welchen Punkten der Bescheid angefochten wird;*
- c) die Erklärung, welche Änderungen beantragt werden;*
- d) eine Begründung.*

(2) Wird mit der Berufung die Einreihung einer Ware in den Zolltarif angefochten, so sind der Berufung Muster, Abbildungen oder Beschreibungen, aus denen die für die Einreihung maßgeblichen Merkmale der Ware hervorgehen, beizugeben. Ferner ist nachzuweisen, daß die den Gegenstand des angefochtenen Bescheides bildende Ware mit diesen Mustern, Abbildungen oder Beschreibungen übereinstimmt.

§ 250 BAO lautet in der seit 1. 1. 2014 anzuwendenden Fassung:

§ 250. (1) Die Bescheidbeschwerde hat zu enthalten:

- a) die Bezeichnung des Bescheides, gegen den sie sich richtet;*
- b) die Erklärung, in welchen Punkten der Bescheid angefochten wird;*
- c) die Erklärung, welche Änderungen beantragt werden;*
- d) eine Begründung.*

(2) Wird mit Bescheidbeschwerde die Einreihung einer Ware in den Zolltarif angefochten, so sind der Bescheidbeschwerde Muster, Abbildungen oder Beschreibungen, aus denen die für die Einreihung maßgeblichen Merkmale der Ware hervorgehen, beizugeben. Ferner ist nachzuweisen, dass die den Gegenstand des angefochtenen Bescheides bildende Ware mit diesen Mustern, Abbildungen oder Beschreibungen übereinstimmt.

§ 85 Abs. 2 BAO lautet:

(2) Mängel von Eingaben (Formgebrechen, inhaltliche Mängel, Fehlen einer Unterschrift) berechtigen die Abgabenbehörde nicht zur Zurückweisung; inhaltliche Mängel liegen nur dann vor, wenn in einer Eingabe gesetzlich geforderte inhaltliche Angaben fehlen. Sie hat dem Einschreiter die Behebung dieser Mängel mit dem Hinweis aufzutragen, daß die

Eingabe nach fruchtlosem Ablauf einer gleichzeitig zu bestimmenden angemessenen Frist als zurückgenommen gilt; werden die Mängel rechtzeitig behoben, gilt die Eingabe als ursprünglich richtig eingebracht.

Die Berufung vom 11. 1. 2005 ist mangelhaft, da ihr die notwendigen Berufungsinhalte nach § 205 Abs. 1 lit. b, c und d BAO fehlen.

In der Berufungsergänzung wurde die Begründung (§ 250 Abs. 1 lit. d BAO) nachgeholt und als Berufungspunkt (§ 250 Abs. 1 lit. b BAO) das nach Ansicht des Bf Nichtvorliegen eines inländischen Handelsbetriebes genannt.

Hinsichtlich der Einkommensteuerbescheide 1996 bis 2003 sowie der Umsatzsteuerbescheide 2000 bis 2003 fehlt es jedoch an einer konkreten zahlenmäßigen Darstellung der beantragten Änderungen hinsichtlich der Bemessungsgrundlagen und der Abgabensfestsetzungen (hinsichtlich der Umsatzsteuer 1996 bis 1999 ist vom Antrag einer Nichtveranlagung infolge Pauschalierung auszugehen).

Diese zahlenmäßige Darstellung ist jeweils für das Hauptbegehren und für das Eventualbegehren vorzunehmen.

Beschwer

Für das Gericht ist vorerst nicht ersichtlich, wodurch der Bf durch die Umsatzsteuerbescheide 2002 und 2003 beschwert ist. In beiden Bescheiden wurde nach der Aktenlage die Umsatzsteuer mit 0,00 € festgesetzt.

Sofern die als Beschwerde weiterwirkende Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide 2002 und 2003 aufrechterhalten und nicht gemäß § 256 BAO zurückgezogen wird, wäre darzulegen, wodurch sich der Bf hinsichtlich dieser Bescheide für beschwert erachtet.

Nach der Außenprüfung ergangene Bescheide

Die Berufung vom 11. 1. 2005 richtet sich (unter anderem) "gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens sowie die idF ergangenen Bescheide hinsichtlich Einkommensteuer und Umsatzsteuer für die Jahre 1996 bis 2001 sowie die Einkommen- und Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2002 und 2003". Laut Berufungsergänzung vom 21. 2. 2005 soll Berufung insbesondere "gegen die Wiederaufnahmebescheide 1996 bis 2001 und die Einkommen und Umsatzsteuerbescheide 1996 bis 2003" erhoben worden sein.

Der Prüfer verweist hingegen in seiner Stellungnahme vom 12. 4. 2005 darauf, dass im Zuge der Betriebsprüfung für die Jahre 1996 - 2003 die Jahre 1996 bis 1999 gem. § 303 Abs. 4 BAO wiederaufgenommen und für die Jahre 2000 bis 2003 Erstbescheide erlassen worden seien.

Im Abgabensinformationssystem der Finanzverwaltung sind Wiederaufnahmebescheide in den Verlagsjahren 2000, 2001, 2002 und 2003 weder hinsichtlich Umsatzsteuer noch hinsichtlich Einkommensteuer ersichtlich.

Sofern die als Beschwerde weiterwirkende Berufung gegen die Wiederaufnahmebescheide betreffend Einkommensteuer und Umsatzsteuer für die Jahre 2000 und 2001 aufrechterhalten und nicht gemäß § 256 BAO zurückgezogen wird, ist der Bf aufzufordern, Kopien der Wiederaufnahmebescheide betreffend Einkommensteuer und Umsatzsteuer für die Jahre 2000 und 2001 vorzulegen oder anzugeben, dass derartige Bescheide nicht existieren.

Dies ist - unabhängig von derzeitigen Zuständigkeit des Finanzamts zur Erledigung der Beschwerden gegen die Wiederaufnahmebescheide (siehe im Folgenden) - für die Frage von Bedeutung, ob derzeit eine Erledigung der diesbezüglichen Sachbescheide (für die derzeit das Gericht zuständig ist) zulässig ist.

Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer und Umsatzsteuer 1996 bis 2001

Die Berufung vom 11. 1. 2005 richtet sich auch gegen (existente oder nichtexistente) Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer und Umsatzsteuer 1996 bis 2001. Diese Berufung wurde jedoch im Vorlagebericht vom 10. 6. 2005 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 und Umsatzsteuer 1996 bis 2001 (vom Finanzamt) erledigt wurde.

Für den Fall der bisherigen Nichterledigung der Berufung gegen (existente oder nichtexistente) Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer und Umsatzsteuer 1996 bis 2001 ist beabsichtigt, die Entscheidung über die als Beschwerde weitergeltende Berufung gegen die Sachbescheide betreffend Einkommensteuer und Umsatzsteuer 1996 bis 2001 gemäß § 271 BAO bis zur Beendigung des diesbezüglichen Berufungs- bzw. nunmehr Beschwerdeverfahrens auszusetzen. Das Finanzamt hätte diesfalls über die entsprechenden Beschwerden mit Beschwerdeverentscheidung zu entscheiden und dem Bundesfinanzgericht über die Erledigung zu berichten.

Rechtskräftige Entscheidung im Zollverfahren

Wie oben näher ausgeführt, ist mittlerweile eine rechtskräftige Entscheidung im Zollverfahren ergangen.

*In Wahrung des rechtlichen Gehörs wird den Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens Gelegenheit gegeben, sich zur Berufungsvorentscheidung des Zollamts Wien vom 7. 10. 2010, 100000/***[10]***/2003-9, sowie zum Erkenntnis VwGH 28. 6. 2012, 2009/16/0076 (veröffentlicht im RIS), zu den Berufungsentscheidungen UFS 25. 3. 2009, ZRV/0050-Z1W/06; UFS 25. 3. 2009, ZRV/0051-Z1W/06 und UFS 25. 3. 2009, ZRV/0052-Z1W/06 (veröffentlicht jeweils in der FINDOK) sowie zum Beschluss VwGH 17. 3. 2016, 2013/16/0118, 0119-7 (Inhalt siehe oben), 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.

Konkrete Auseinandersetzung mit dem jeweiligen Parteivorbringen

Die bisherigen Schriftsätze im Beschwerdeverfahren wiederholen im Wesentlichen die jeweiligen Standpunkte der Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens, ohne inhaltlich umfassend auf den jeweiligen Gegenstandspunkt einzugehen.

Beide Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens mögen sich zum bisherigen Vorbringen der jeweiligen Gegenseite konkret äußern und dabei nicht bloß ihr bisheriges Vorbringen wiederholen, sondern konkret auf alle Punkte der angefochtenen Bescheide (des Außenprüfungsberichts) und der Stellungnahme des Prüfers einerseits (Bf) und auf alle Punkte der Berufungsergänzung sowie der Gegenäußerung andererseits (FA) eingehen.

Fragen des Gerichts

Zusätzlich möge zu folgenden Fragen des Gerichts Stellung genommen werden:

Belangte Behörde:

Nach Ansicht der belangten Behörde ist im Beschwerdezeitraum zwischen dem Bf als Einzelunternehmer in Österreich und andererseits den einzelnen Korlátolt

*felelősségű társaság (Kft), die (Z 1 lit. q Anlage 2 zum EStG 1988) einer österreichischen Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH) entsprechen, auch in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu trennen. Die belangte Behörde geht davon aus, dass der Bf in den Jahren 1996 bis 2001 in Ungarn von den Kft, an denen er beteiligt war, landwirtschaftliche Erzeugnisse erworben, diese nach Österreich eingeführt und anschließend in Österreich verkauft hat, während in den Jahren 2002 und 2003 der Verkauf in Österreich durch die ***[16]*** Bio Kft, an der der Bf zu 100% beteiligt war, erfolgt sei.*

Die belangte Behörde möge ausgehend von ihrer Rechtsansicht mitteilen:

- a) ob in den Jahren 1996 bis 2001 die im Außenprüfungsbericht angeführten Umsätze die Umsätze aus den Verkäufen der ungarischen Erzeugnisse durch den Bf in Österreich und die ungarischen Erzeugerpreise die Einkaufspreise des Bf in Ungarn darstellen (im Fall einer Schätzung: auf welcher Grundlage),*
- b) aus welchen Gründen in den Jahren 2002 und 2003 von einer (offenen oder verdeckten) Ausschüttung der von der Kft "erzielten Wertschöpfung in Österreich" an den Bf ausgegangen wird,*
- c) aus welchen Gründen in den Jahren 1996 bis 2003 von einer (offenen oder verdeckten) Ausschüttung der von den einzelnen Kft in Ungarn erzielten (von der belangten Behörde offenbar in Anlehnung an eine Teilpauschalierung ermittelten) Einkünfte aus der Bewirtschaftung der ungarischen landwirtschaftlichen Flächen an den Bf (im Rahmen des Progressionsvorbehalts in Österreich zu versteuern) ausgegangen wird.*

Ferner möge die belangte Behörde bekannt geben, wie die Verwaltungspraxis in Bezug auf durch österreichische Landwirte in Ungarn (unmittelbar oder mittelbar) bewirtschaftete Flächen war und auf welchen Rechtsgrundlagen diese beruhte.

Beschwerdeführer:

Nach Ansicht des Beschwerdeführers ist im Beschwerdezeitraum nicht zwischen dem Bf als Einzelunternehmer in Österreich und andererseits den einzelnen Korlátolt felelősségű társaság (Kft), die (Z 1 lit. q Anlage 2 zum EStG 1988) einer österreichischen Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH) entsprechen, zu trennen, sondern liegt in wirtschaftlicher Betrachtungsweise ein einziger Betrieb und ein einziges Unternehmen (des Bf) jeweils mit Sitz und Geschäftsleitung in Österreich vor.

Der Bf möge ausgehend von seiner Rechtsansicht darlegen:

- a) aus welchen Gründen die umsatzsteuerliche Pauschalierung nach § 22 UStG 1994 auch Umsätze umfassen soll, die zum Großteil in einem (damaligen) Drittland erwirtschaftet wurden;*
- b) für den Fall, dass die umsatzsteuerliche Pauschalierung nach § 22 UStG 1994 auch Umsätze umfassen soll, die zum Großteil in einem (damaligen) Drittland erwirtschaftet*

wurden, aus welchen Gründen das vom Bf angenommene Unternehmen, das im Durchschnitt des Beschwerdezeitraums neben rund 7 ha Weingärten (in Österreich) rund 760 ha Ackerfläche (in Ungarn) bewirtschaftet hat und dessen Umsätze laut den angefochtenen Bescheiden im Jahr 1996 3,8 Mio S und in den Jahren 1997 bis 2001 jeweils über 5 Mio S betragen haben, im Beschwerdezeitraum oder in Teilen des Beschwerdezeitraums die jeweiligen Pauschalierungsgrenzen des § 22 UStG 1994 nicht überschritten haben soll;

c) aus welchen Gründen die ertragsteuerliche Pauschalierung nach § 17 EStG 1988 und den hierzu ergangenen Pauschalierungsverordnungen auch den Ertrag aus Flächen in einem (damaligen) Drittland, die für kein Einheitswert festgestellt worden ist, umfassen soll;

d) für den Fall, dass die ertragsteuerliche Pauschalierung auch Flächen in einem (damaligen) Drittland umfassen soll, aus welchen Gründen die ertragsteuerlichen Pauschalierungsgrenzen (Voll- oder Teilpauschalierung) nicht überschritten worden sein sollen,

e) für den Fall dass ertragsteuerlich eine Pauschalierung zulässig gewesen wäre, welche Bemessungsgrundlagen hierfür in Bezug auf die ungarischen Flächen bestanden haben und in welcher Form diese in Österreich zur Besteuerung heranzuziehen wären (laut Einkommensteuererklärungen wurden keinerlei Einkünfte aus den ungarischen Äckern erklärt)

f) sofern sich der Bf hierfür auf die Verordnung (EWG) Nr. 918/83 des Rates vom 28. März 1983 beruft, möge er erklären, aus welcher Bestimmung dieser Verordnung oder Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs sich ergeben soll, dass in einem Drittland erwirtschaftete Umsätze von der umsatzsteuerlichen und von der ertragsteuerlichen Pauschalierung der im Gemeinschaftsgebiet (Unionsgebiet) erwirtschafteten Umsätze mit umfasst sind

g) aus welchen Gründen das allgemeine Prinzip der Trennung der Sphäre der Kapitalgesellschaft von der Sphäre ihrer Gesellschafter im gegenständlichen Fall nicht gelten und auch die betriebliche und unternehmerische Tätigkeit der ungarischen Kapitalgesellschaften "in wirtschaftlicher Betrachtungsweise" dem Bf steuerlich direkt zuzurechnen sein soll.

Sofern dem Bf Rechtsauskünfte erteilt worden sein sollten, wären die diesbezüglichen Schriftstücke vorzulegen oder bei mündlichen Auskünften anzugeben, wer dem Bf wann was mitgeteilt hat.

Frist

Im Hinblick auf den Umfang der erteilten Aufträge wird hierfür eine Frist von sechs Wochen ab Zustellung dieses Beschlusses gesetzt.

Fristerstreckungsersuchen

Die belangte Behörde ersuchte am 15. 3. 2018 um Erstreckung der Frist zur Erfüllung der erteilten Ergänzungsaufträge um sechs Wochen nach der Erledigung eines anderen beim BFG anhängigen Verfahrens zur Frage der Bewirtschaftung von landwirtschaftlichen Flächen über die Grenze. Diesbezüglich bestehe Einvernehmen mit der steuerlichen Vertretung.

Der Beschwerdeführer ersuchte durch seine steuerliche Vertretung am 21. 3. 2018 um Fristverlängerung zur Beantwortung der im Beschluss vom 8. 2. 2018 gestellten Fragen bis 30. 6. 2018, da noch umfangreiche Unterlagen angefordert und verarbeitet werden müssten.

Beschluss vom 24. 3. 2018

Mit Beschluss vom 24. 3. 2018 wurde die Entscheidung über die Beschwerde betreffend

1. Einkommensteuer für die Jahre 1996 bis 2003,
2. Umsatzsteuer für die Jahre 1996 bis 2003,

gemäß § 271 BAO bis zur Erledigung des hier zur Zahl RV/7101961/2004 anhängigen Beschwerdeverfahrens ausgesetzt und die Frist gemäß Spruchpunkt IX. des Beschlusses vom 8. 2. 2018 auf sechs Wochen nach Mitteilung der Erledigung des hier zur Zahl RV/7101961/2004 anhängigen Beschwerdeverfahrens erstreckt.

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

Mit Erkenntnis BFG 22. 6. 2018, RV/7101961/2004 entschied das Bundesfinanzgericht im Leitverfahren, dass die dortigen Bescheide betreffend Umsatzsteuer nicht rechtswidrig gewesen sind. Eine allfällige Eingangsabgabenfreiheit nach Art. 39 Abs. 1 ZBefrVO führe nicht zum Vorliegen eines aus einer Kapitalgesellschaft und einem ihrer Gesellschafter bestehenden einheitlichen Unternehmers i. S. d. § 2 Abs. 1 UStG 1994. Aus von der Kapitalgesellschaft in Ungarn gepachteten landwirtschaftlichen Grundstücken erwirtschaftete Umsätze seien nicht dem österreichischen Landwirt zuzurechnen. Kaufe der österreichische Landwirt von der ungarischen Gesellschaft Landesprodukte, die dieser in Österreich verkaufe, unterlägen diese Umsätze nicht der Pauschalierung nach § 22 UStG 1994.

Beschluss vom 11. 7. 2018

Mit Beschluss vom 11. 7. 2018 wurde die Fortsetzung des Beschwerdeverfahrens betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer jeweils für die Jahre 1996 bis 2003 nach Ergehen des Erkenntnisses BFG 22. 6. 2018, RV/7101961/2004 verfügt und die Frist gemäß Spruchpunkt IX. des Beschlusses vom 8. 2. 2018 bis 1. 10. 2018 erstreckt.

Fristverlängerungsansuchen

Mit Schreiben vom 25. 9. 2018 ersuchte die steuerliche Vertretung um weitere Fristverlängerung bis 31. 1. 2019, da noch umfangreiche Unterlagen angefordert und verarbeitet werden müssen.

Erkenntnis BFG 25. 9. 2018, RV/7103324/2017

Mit Erkenntnis BFG 25. 9. 2018, RV/7103324/2017 entschied das Bundesfinanzgericht im Leitverfahren, dass die dortigen Wiederaufnahmebescheide betreffend Einkommensteuer rechtswidrig gewesen sind.

Beschluss vom 1. 10. 2018

Mit Beschluss vom 1. 10. 2018 wurde die Frist gemäß Spruchpunkt IX. des Beschlusses vom 8. 2. 2018 bis 31. 1. 2019 erstreckt.

Innerhalb der Frist gemäß Spruchpunkt I. dieses Beschlusses möge auch zu den rechtlichen Ausführungen, die dem Erkenntnis BFG 22. 6. 2018, RV/7101961/2004 zugrunde liegen, Stellung genommen werden.

Beschluss VwGH 21. 11. 2018, Ra 2018/13/0079

Mit Beschluss VwGH 21. 11. 2018, Ra 2018/13/0079 wies der Verwaltungsgerichtshof eine außerordentliche Revision gegen das Erkenntnis BFG 22. 6. 2018, RV/7101961/2004 zurück.

Bericht vom 31. 1. 2019

Das Finanzamt berichtete am 31. 1. 2019, dass mit am 19. 12. 2018 zugestellter Beschwerde vorentscheidung vom 14. 12. 2018 der Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1996 bis 1999 Folge gegeben wurde. Damit sind diese Bescheide vom 10. 12. 2004 aus dem Rechtsbestand ausgeschieden.

Ferner berichtete das Finanzamt, dass hinsichtlich der übrigen angefochtenen Bescheide in mehreren Besprechungen mit der steuerlichen Vertretung eine einvernehmliche Lösung gefunden worden sei und seitens der steuerlichen Erledigung diesbezüglich noch gesonderte Schriftsätze erfolgen werden.

Beschluss vom 4. 2. 2019

Mit Beschluss vom 4. 2. 2019 erklärte das Bundesfinanzgericht die als Beschwerde weiterwirkende Berufung vom 11. 1. 2005, soweit sie sich gegen die Umsatzsteuerbescheide 1996, 1997, 1998 und 1999 richtet, gemäß § 261 Abs. 2 BAO als gegenstandslos (BFG 4. 2. 2019, RV/7100651/2019).

Berichte vom 1. 2. 2019, vom 19. 2. 2019 und 20. 2. 2019

Das Finanzamt berichtete am 1. 2. 2019, am 19. 2. 2019 und am 20. 2. 2019 unter Anschluss von PDF der jeweiligen Eingaben, dass von der steuerlichen Vertretung namens des Bf mit Schreiben vom 31. 1. 2019 die Beschwerden betreffend die Wiederaufnahmebescheide Einkommensteuer 1996 bis 1999, betreffend Einkommensteuer 1996 bis 2001 sowie Umsatzsteuer 2002 bis 2003 und mit Schreiben vom 18. 2. 2019 die Beschwerden betreffend Umsatzsteuer 2000 und 2001 zurückgenommen wurden. Im Schreiben der steuerlichen Vertretung vom 1. 2. 2019 wurde auch ausgeführt, dass Wiederaufnahmebescheide betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2000 und 2001 nicht existierten. Von den Zurücknahmen nicht betroffen seien die Verfahren betreffend Einkommensteuer 2002 und 2003.

Beschluss vom 21. 2. 2019

Mit Beschluss vom 21. 2. 2019 erklärte das Bundesfinanzgericht die als Beschwerde weiterwirkende Berufung vom 11. 1. 2005, soweit sie sich gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1996 bis 2001 und gegen die

Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2000 bis 2003 richtet, gemäß § 256 Abs. 3 BAO als gegenstandslos (BFG 21. 2. 2019, RV/7100960/2019).

Zustimmungserklärung vom 21. 2. 2019

Der Beschwerdeführer erklärte mit Schreiben der steuerlichen Vertretung vom 21. 2. 2019, beim Bundesfinanzgericht eingelangt am 27. 2. 2019, seine Zustimmung zur Aufhebung der Einkommensteuerbescheide 2002 und 2003 gemäß § 300 Abs. 1 lit. a BAO.

Beschluss vom 27. 2. 2019

Mit Beschluss vom 27. 2. 2019 übermittelte das Gericht dem Finanzamt die Zustimmungserklärung vom 21. 2. 2019 und setzte gemäß § 300 Abs. 1 lit. b BAO eine Frist von drei Monaten zur Aufhebung der Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2002 und 2003.

Berichte vom 29. 3. 2019 und vom 16. 4. 2019

Das Finanzamt verständigte das Bundesfinanzgericht mit Schreiben vom 29. 3. 2019, beim Bundesfinanzgericht eingelangt am 9. 4. 2019, von der Aufhebung der Einkommensteuerbescheide 2002 und 2003 vom 10. 12. 2004.

Das Finanzamt berichtete ergänzend mit E-Mail vom 16. 4. 2019, dass die Verbuchung aus technischen Gründen am 29. 3. 2019 durch die IT-Sektion erfolgen habe müssen. PDF der Aufhebungsbescheide und der neuen Einkommensteuerbescheide 2002 und 2003 wurden dem Gericht vom Finanzamt vorgelegt, ebenso Zustellnachweise hinsichtlich der Aufhebungsbescheide, wonach diese am 5. 4. 2019 dem Bf zugestellt wurden.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Rechtsgrundlagen

§ 261 BAO i. d. F. BGBl. I Nr. 13/2014 lautet:

§ 261. (1) Die Bescheidbeschwerde ist mit Beschwerdeverentscheidung (§ 262) oder mit Beschluss (§ 278) als gegenstandslos zu erklären, wenn dem Beschwerdebegehren Rechnung getragen wird

a) in einem an die Stelle des angefochtenen Bescheides tretenden Bescheid oder

b) in einem den angefochtenen Bescheid abändernden oder aufhebenden Bescheid.

(2) Wird einer Bescheidbeschwerde gegen einen gemäß § 299 Abs. 1 oder § 300 Abs. 1 aufhebenden Bescheid oder gegen einen die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid (§ 307 Abs. 1) entsprochen, so ist eine gegen den den aufgehobenen Bescheid ersetzenden Bescheid (§ 299 Abs. 2 bzw. § 300 Abs. 3) oder eine gegen die Sachentscheidung (§ 307 Abs. 1) gerichtete Bescheidbeschwerde mit Beschwerdeverentscheidung (§ 262) oder mit Beschluss (§ 278) als gegenstandslos zu erklären.

§ 300 BAO i. d. F. BGBl. I Nr. 62/2018 lautet:

§ 300. (1) Ab Vorlage der Beschwerde (§ 265) bzw. ab Einbringung einer Vorlageerinnerung (§ 264 Abs. 6) bzw. in den Fällen des § 262 Abs. 2 bis 4 (Unterbleiben einer Beschwerdeverentscheidung) ab Einbringung der Bescheidbeschwerde können Abgabenbehörden beim Verwaltungsgericht mit Bescheidbeschwerde angefochtene Bescheide und allfällige Beschwerdeverentscheidungen bei sonstiger Nichtigkeit weder abändern noch aufheben. Die Verpflichtung zur Erlassung einer Beschwerdeverentscheidung (§ 262 Abs. 1) wird dadurch nicht berührt. Sie können solche Bescheide, wenn sich ihr Spruch als nicht richtig erweist, nur dann aufheben,

a) wenn der Beschwerdeführer einer solchen Aufhebung gegenüber dem Verwaltungsgericht nach Vorlage der Beschwerde zugestimmt hat und

b) wenn das Verwaltungsgericht mit Beschluss die Zustimmungserklärung an die Abgabenbehörde unter Setzung einer angemessenen Frist zur Aufhebung weitergeleitet hat und

c) wenn die Frist (lit. b) noch nicht abgelaufen ist.

(2) Vor Ablauf der Frist des Abs. 1 lit. b kann das Verwaltungsgericht über die Beschwerde weder mit Erkenntnis noch mit Beschluss absprechen, es sei denn, die Abgabenbehörde teilt mit, dass sie keine Aufhebung vornehmen wird.

(3) Mit dem aufhebenden Bescheid ist der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden. Dies gilt nur, wenn dieselbe Abgabenbehörde zur Erlassung beider Bescheide zuständig ist.

(Anm.: Abs. 4 aufgehoben durch Art. 8 Z 12c, BGBl. I Nr. 117/2016)

(5) Durch die Bekanntgabe der Aufhebung (Abs. 1) lebt die Entscheidungspflicht des § 291 wieder auf. Die Abgabenbehörde hat das Verwaltungsgericht unverzüglich von der Aufhebung zu verständigen.

Aufhebung der angefochtenen Bescheide

Das Finanzamt hat mit Bescheiden vom 9. 4. 2019 die angefochtenen Bescheide gemäß § 299 BAO i. V. m. § 300 BAO aufgehoben. Damit sind die angefochtenen Bescheide aus dem Rechtsbestand ausgeschieden.

Gegenstandloserklärung

Da das Finanzamt der als Beschwerde weiterwirkenden Rechnung getragen hat, ist diese gemäß § 261 Abs. 1 BAO insoweit als gegenstandslos zu erklären.

Gemäß § 274 Abs. 5 BAO i. V. m. § 274 Abs. 3 Z 2 BAO konnte die beantragte mündliche Verhandlung entfallen.

Nichtzulassung der Revision

Gegen diesen Beschluss ist gemäß Art. 133 Abs. 9 B-VG i. V. m. § 25a VwGG eine Revision nicht zulässig. Es handelt sich um keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, da sich die Rechtsfolge untermittelbar aus dem Gesetz ergibt.

Wien, am 27. April 2019