

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Rudolf Wanke über die als Beschwerde weitergeltende Berufung des H**** M****, ****Adresse****, vertreten zunächst durch Allaudit, Buchprüfungs- und SteuerberatungsgmbH, nunmehr durch Allaudit & Partner Steuerberatung OG, 1090 Wien, Alserstraße 24, vom 2. 8. 2004, gegen folgende Bescheide des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart, 7001 Eisenstadt, Neusiedlerstraße 46, vom 2. 7. 2004 zur Steuernummer 38****: 1. Umsatzsteuerbescheide 1997 bis 2000, 2. Vorläufige Umsatzsteuerbescheide 2001 und 2002, nach der am 18. 6. 2018 am Bundesfinanzgericht in Wien über Antrag der Partei (§ 78 BAO i. V. m. § 274 Abs. 1 Z 1 BAO) im Beisein der Schriftführerin Gerda Gülüzar Ruzsicska und in Anwesenheit von Univ.-Lektor Dr. Peter Brauner für die steuerliche Vertretung sowie von Fachexpertin Hofrätin Mag. Anna Holper und Amtsdirektor Johann Rauner für das Finanzamt abgehaltenen mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der Spruch der Umsatzsteuerbescheide 1997, 1998, 1999, 2000, 2001 und 2002 bleibt mit der Maßgabe unverändert, dass hinsichtlich der Umsatzsteuerbescheide 2001 und 2002 der Ausspruch der Vorläufigkeit i. S. d. § 200 BAO entfällt.

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

Entscheidungsgründe

Vorlage vom 10. 9. 2004 betreffend Umsatzsteuer 1997 bis 2002 und betreffend Einkommensteuer 1996 bis 200

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

Abgabenart und Bescheidbezeichnung oder Erkenntnis	Datum des Bescheides (TT.MM.JJJJ)	Berufung oder Beschwerde (FinStrG)
--	---	--

sowie gegebenenfalls Zeitraum oder Stichtag		Einbringungsdatum: 02.08.2004 Blatt/Jahr/Akt
U 1997-2000	02.07.2004	62/00/E
U 2001-2002	02.07.2004	62/00/E
E 1996-2000	02.07.2004	62/00/E

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

Streitpunkt sei:

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

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

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

Änderung des Referenten

Im Jahr 2006 erfolgte im Unabhängigen Finanzsenat gemäß § 270 Abs. 4 BAO aF eine rückwirkende Änderung der Bestellung zum Referenten.

Mitteilung des Finanzamts vom 16. 5. 2007

Mit Schreiben vom 16. 5. 2007 gab das Finanzamt über entsprechende Anfrage des Unabhängigen Finanzsenats vom 22. 2. 2007 bekannt, dass ein Zollverfahren betreffend den Bw anhängig gewesen sei und die diesbezüglichen Akten am 31. 7. 2006 dem Unabhängigen Finanzsenat vorgelegt worden seien.

Aussetzung der Entscheidung

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

Entscheidungen im Zollverfahren

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

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

Der Verwaltungsgerichtshof führte 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 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).

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 (Einfuhren 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 nachprüfbare 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...

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

Diesen Entscheidungen liegt folgender Sachverhalt zugrunde (UFS 3. 4. 2013, ZRV/0019-Z1W/12):

*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 7***** W***** von Herrn Wa***** Mi***** eine Obstplantage mit einer Größe von ca. 16 Ar gepachtet hat.*

*Darüber hinaus gründete der Bf. in Ungarn gemeinsam mit Herrn Wa***** E***** die En***** Kft. Nach Ausscheiden des Herrn E***** wurde dieses Unternehmen in M***** 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 Drittländ 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 H***** M***** 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“ das 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/Caganeck, 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 Wa***** Mi***** (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 forwirtschaftlichen 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:

Die im Rahmen des Amtshilfeersuchens befasste ungarische Zollverwaltung hat im Zuge der bei der Kft. durchgeführten Betriebsprüfung u.a. festgestellt, dass das geprüfte Unternehmen in den Jahren 1999 und 2000 Ernteerzeugnisse im Gesamtausmaß von 1.041.071,00 kg von anderen ungarischen Wirtschaftsbeteiligten zugekauft hat. Auf die einzelnen Produkte entfallen davon:

Mais: 720.000,00 kg (1999) und 88.450,00 kg (2000)

Gerste: 217.460,00 kg (1999)

Sonnenblumen: 15.161,00 kg (1999)

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

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

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

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

Nach § 115 BAO sind die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse, soweit sie abgabenrechtlich relevant sind, zu ermitteln. Die amtswegige Ermittlungspflicht der

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

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

Das Zollamt hat den Bf. von Beginn an aufgefordert, die Buchhaltungsunterlagen vorzulegen (siehe etwa Niederschrift vom 12. April 2002, Band XII, Seite 49). Diesen wiederholten Aufforderungen hat der Bf. nicht entsprochen. Er hat auch nie behauptet, dass er keinen Zugang zu diesen Unterlagen mehr habe, sondern ausschließlich damit argumentiert, er könne zur Vorlage der betreffenden Dokumente nicht gezwungen werden. Im Zuge der fortgesetzten Berufungsverhandlung brachte er vor, die Buchhaltungsunterlagen würden ihm "heute" (also am 13. März 2013) nicht mehr zur Verfügung stehen. Dass er trotz Kenntnis über das gegen ihn anhängige Verfahren und obwohl ihm die Bedeutung dieser Unterlagen für die abgabenrechtlichen Würdigung seitens der Zollbehörde immer wieder vermittelt worden ist, gehindert war, Vorsorge dafür zu treffen, um der Zollverwaltung die geforderte Einsicht gewähren zu können, behauptet der Bf. nicht. Der Bf. hat damit der im Abgabenverfahren bestehenden Beweismittelbeschaffungspflicht und Vorsorgepflicht nicht entsprochen, die vor allem dann zu beachten ist, wenn Sachverhaltselemente, die ihre Wurzeln im Ausland haben, zu beurteilen sind (siehe Ritz, Rz. 10 zu § 115 BAO).

Die Missachtung der ihn treffenden Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht lässt sich u.a. auch daran besonders deutlich erkennen, dass der Bf. nun der Abgabenbehörde die Beschaffung genau jener Unterlagen auftragen möchte, die vorzulegen er sich jahrelang geweigert hat. In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass die

amtswegige Ermittlungspflicht nach Lehre und Rechtsprechung durch die angesprochenen Pflichtverletzungen beeinflusst wird (VwGH 27.9.1990, 89/16/0225). In dem Ausmaß, in dem die Partei zur Mitwirkung an der Wahrheitsfindung ungeachtet ihrer Verpflichtung hiezu nicht bereit ist bzw. eine solche unterlässt, tritt die Verpflichtung der Behörde, den Sachverhalt nach allen Richtungen über das von ihr als erwiesen erkannte Maß hinaus zu prüfen, zurück (VwGH 22.4.2009, 2004/15/0144).

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

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

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

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

Die Bestimmungen des Artikels 78 ZK konkretisieren nach Rechtsprechung und Lehre den Grundgedanken des Artikels 13 ZK, der den Zollbehörden einen Anspruch auf eine umfassende Kontrolle des zollrechtlichen Geschehens einräumt, für den zeitlichen Abschnitt nach Überlassung der Waren. Dadurch kommt zum Ausdruck, dass auch nach der Überlassung der Waren zu einem Zollverfahren einschließlich des zollrechtlich freien Verkehrs die (öffentlich-rechtliche) Beziehung zwischen den Zollbehörden und dem Zollanmelder bzw. anderen Beteiligten nicht endet. Dabei erstreckt sich das Prüfungsrecht auf alle in Verbindung mit der Annahme der Zollanmeldung zu betrachtenden Aspekte (siehe Witte⁴, Rz 1 zu Art. 78 ZK).

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

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

Im Rahmen des Erörterungsgesprächs am 10. Dezember 2008 räumte die Gattin des Bf. ein, dass die Kft. Feldfrüchte von anderen Landwirten in Ungarn zugekauft habe. Diese seien zum Teil auch nach Österreich eingeführt worden, allerdings betreffe dies ausschließlich die Einfuhren einer anderen österreichischen Landwirtin (wie aktenkundig).

Ein bedeutender Teil dieser Zukäufe sei aber zu einem Zeitpunkt erfolgt, als die Einfuhren nach Österreich bereits abgeschlossen waren. Daraus ergäbe sich ihrer Ansicht nach der Nachweis, dass diese Zukäufe nicht Gegenstand der verfahrensgegenständlichen Einfuhren gewesen sein könnten.

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

Dem ist zu entgegnen, dass nach der vom Bf. unwidersprochen gebliebenen Stellungnahme des Zollamtes Wien in der erwähnten Rechnung das Datum 6. August 1999 im Feld "A teljesítés időpontja" vermerkt ist und diese Bezeichnung mit "Zeitpunkt der Erfüllung" übersetzt werden und damit jenen Zeitpunkt festlegen kann, an dem keine (Teil-) Lieferungen mehr zu erbringen sind. Es ist daher davon auszugehen, dass es sich bei dieser Faktura (wie im Landwirtschaftsbereich üblich) um eine Endabrechnung all jener Lieferungen handelt, die im Zeitraum zwischen Ernte und Abrechnungszeitpunkt an die Kft. erfolgt sind. Darüber hinaus fällt auf, dass der Bf. auch hinsichtlich dieser Menge keine Belege zu seiner Entlastung vorgelegt hat und nicht einmal angibt wer der Abnehmer dieser Ernteerzeugnisse gewesen sein soll. Schließlich sprechen auch die Ermittlungsergebnisse der ungarischen Zollbehörde, wonach die Kft nur im geringen Ausmaß inländische Verkäufe getätigt hat, gegen die Richtigkeit der Behauptung des Bf., die Waren in Ungarn weiterverkauft zu haben.

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

Dieses Vorbringen überzeugt nicht. Der Bf. war in Ungarn eben nicht pauschal besteuert und war daher verpflichtet dort Bücher zu führen. Gemäß den oben zitierten Bestimmungen war er als derjenige, der eine abgabenrechtliche Begünstigung in Anspruch nahm, verpflichtet, alle für den Bestand und den Umfang der gewährten Abgabenbefreiung bedeutsamen Umstände vollständig und wahrheitsgemäß offen zu

legen. Dazu gehört zweifellos auch der Nachweis, dass es sich bei den eingeführten Waren um begünstigte Erzeugnisse gehandelt hat.

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

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

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

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

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

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

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

Zunächst fällt auf, dass sich der Bf. im gesamten Verfahren bezüglich der seitens der Behörde mehrmals gerügten Weigerung zur Vorlage der geforderten Unterlagen sehr unterschiedlich, vor allem aber dahingehend verantwortet hat, er sei zur Beibringung

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

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

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

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

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

Der Bf. wendet in seiner Beschwerdeschrift vom 5. Juni 2009 u.a. ein, es könne ihn mangels rechtlicher Relevanz keine "erhöhte Mitwirkungspflicht" treffen. Denn die laut

zollamtlichen Aufzeichnungen eingeführten Waren hätten über keinerlei Kennzeichnungen oder sonstigen spezifischen Merkmale ("Mascherl") verfügt, die auf eine Herkunft der Produktion schließen hätten lassen.

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

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

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

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

Zweitens gibt der Bf. auch keinerlei Erklärung dazu ab, welche Motivation er gehabt haben könnte, Schwarzgeschäfte im besagten Ausmaß zu riskieren. Denn der bei einer derartigen Zuwiderhandlung zu lukrierende Ertrag wäre auf Grund des in Ungarn damals herrschenden extrem niedrigen Preisniveaus für landwirtschaftliche Produkte der streitgegenständlichen Art um ein Vielfaches geringer gewesen, als der in Österreich erzielbare Verkaufserlös. So steht etwa dem Einkaufspreis der Kft. für Gerste der Firma S. (siehe Band II, Seite 23) von nur HUF 1.720 je 100 kg netto (das sind etwa € 5,64) ein Verkaufspreis des Bf. an das Unternehmen seines Vaters in der Höhe von umgerechnet ca. € 10,54 zuzüglich MWSt gegenüber (siehe Band II, Seite 134). Es spricht daher auch aus diesen Gründen alles für die Richtigkeit der Feststellungen der ungarischen Behörden, dass die Kft. die zugekauften Waren an den Bf. nach Österreich weiterverkauft hat.

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

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

Die Abgabenvorschreibung war daher entsprechend zu reduzieren.

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

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

Zu den rechtlichen Erwägungen:

Das Hauptzollamt Wien hat in seinem o.a. Bescheid vom 18. April 2002 festgestellt, für die streitgegenständlichen eingangsabgabenpflichtigen Waren sei dem Bf. die Abgabenfreiheit gewährt worden, obwohl die Voraussetzungen für diese Begünstigung nicht erfüllt gewesen seien. Dadurch sei für ihn gemäß Art. 204 Abs. 1 Buchstabe b und Abs. 3 ZK die 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 Zollschuld entsprechende Einfuhrabgabebetrag - von hier nicht interessierenden Fällen abgesehen - unmittelbar bei Vorliegen der erforderlichen Angaben von den Zollbehörden berechnet und in die Bücher oder in sonstige stattdessen verwendete Unterlagen eingetragen werden (buchmäßige Erfassung).

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

Ist der einer Zollschuld entsprechende Abgabebetrag nicht nach Art. 218 buchmäßig erfasst oder mit einem geringeren als dem gesetzlich geschuldeten Betrag buchmäßig erfasst worden, so hat die buchmäßige Erfassung des zu erhebenden Betrags oder des nachzuerhebenden Restbetrags gem. Art. 220 Abs. 1 ZK innerhalb von zwei Tagen nach dem Tag zu erfolgen, an dem die Zollbehörden diesen Umstand feststellen und in der Lage sind, den gesetzlich geschuldeten Betrag zu berechnen sowie den 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 Abgabefreiheit "auf Grund der besonderen Verwendung der Ware" vor. Werden daher Waren in den zollrechtlich freien Verkehr übergeführt, für welche eine Eingangsabgabenbefreiung nach Art. 39 ZBefrVO in Anspruch genommen wird, ohne dass die Voraussetzungen für diese Eingangsabgabenbefreiung vorliegen, entsteht eine Zollschild 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 Zollschild, 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 Zollschild nur dann entsteht, wenn die Voraussetzungen für die Gewährung eines ermäßigten Einfuhrabgabensatzes oder einer Einfuhrabgabefreiheit 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 Zollschild 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 Zollschild 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.

[...]

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

Nach dem Sinn und Zweck kann Art. 29 Abs. 2 ZK vielmehr nur so verstanden werden, dass ein Transaktionswert dann nicht für Zollzwecke anerkannt werden kann, wenn eine Preisbeeinflussung vorliegt - also im Rahmen von Geschäftsbeziehungen zwischen verbundenen Personen Preise vereinbart werden, die von denen abweichen, die voneinander unabhängige Dritte unter gleichen oder ähnlichen Verhältnissen vereinbart hätten - und dadurch Abgaben gemindert werden (siehe Müller-Eiselt/Vonderbank, Zollkodex/Zollwert, Fach 4229, Rz. 832 zu Art. 29 ZK).

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

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

Zur Neuberechnung der Abgaben:

Wie bereits oben festgestellt, ist der Abgabenfestsetzung nur die Menge der zugekauften Waren zugrunde zu legen. Der Kft. hat in den hier relevanten Jahren 1999 und 2000 Ernteerzeugnisse im Gesamtausmaß von 1.041.071,00 kg zugekauft (siehe viertes Zwischenergebnis).

Die Nacherhebung der Abgaben bezieht sich aber nur auf einen Teil dieser Menge, weil nur für jene zugekauften Wirtschaftsgüter Abgaben vorzuschreiben sind, die laut den Aufzeichnungen des Grenzzollamtes zollfrei für den Bf. eingeführt worden sind.

Die der Neuberechnung zugrunde zu legenden Mengen stellen sich daher wie folgt dar:

	Gerste	Mais	Weizen	Summe
Festsetzung durch das ZA	172.760 kg	1.934.870 kg	122.250 kg	2.229.880 kg

Zukäufe lt. ungarischer Zollverwaltung	217.460 kg	720.000 kg (1999) 88.450 kg (2000)	0 kg	1.025.910 kg
Basis für die Neuberechnung	172.760 kg	720.00 kg 88450 kg	0 kg	981.210 kg

Da die Kft. laut ungarischer Zollverwaltung in den Jahren 1999 und 2000 keinen Weizen zugekauft hat, war von einer entsprechenden Nachforderung Abstand zu nehmen. Die durch die Abgabenbehörde erster Instanz vorgenommene Abgabenfestsetzung für 122.250,00 kg dieser Feldfrucht erfolgte daher zu Unrecht. Die ungarische Zollverwaltung hat auch von einem Zukauf von 15.161 kg Sonnenblumen berichtet. Diesbezüglich hat das Zollamt aber mit dem o.a. Bescheid vom 18. April 2002 keine Abgaben festgesetzt, sodass mangels Sachidentität im Rahmen der vorliegenden Entscheidung darüber nicht abzusprechen ist.

Ein weiterer Abzug (vor allem für die vom Bf. geltend gemachten Inlandsverkäufe) kommt nicht in Betracht.

Dies wird wie folgt begründet:

Die ungarische Zollverwaltung hat zwar einen Inlandsverkauf bestätigt, aber diesbezüglich nur von unbedeutenden Mengen gesprochen. Dafür dass dieser Inlandsverkauf die Zukäufe der hier betrachteten Jahre 1999 bzw. 2000 betreffen könnte, gibt es nach der Aktenlage keinerlei Beweise. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass das Zollamt Wien in der angefochtenen Berufungsvorentscheidung den Weiterverkauf von insgesamt 833.120,00 kg Mais in Ungarn erwähnt. Denn die diesbezüglichen Belege betreffen Vorgänge des Jahres 1998, die allerdings nicht Gegenstand der vorliegenden Entscheidung sind.

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

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

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

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

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

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

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

[...]

Die Berufungsentscheidung 3. 4. 2013, ZRV/0020-Z1W/12, entspricht inhaltlich weitgehend der vorstehend zitierten. Der Entscheidung zugrunde gelegt wurden folgende Einfuhren:

[...]

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

Aufstellung Mais

*Zugekauft und laut ungarischer Zollverwaltung an den Bf verkauft wurde: 1.122.330,00 kg
abzüglich Inlandsverkäufe: - 833.120,00 kg*

verbleibende Menge: 289.210,00 kg

Tatsächlich erfolgte Einfuhren für den Bf. laut Grenzzollamt: 245.270,00 kg

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

[...]

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

Fragebogen betreffend Tätigkeitsbeginn

Am 7. 10. 1997 langte beim Finanzamt ein am 26. 9. 1997 unterfertigter Fragebogen Verf 24 ein, wonach der Bf angab, in Ungarn eine Landwirtschaft seit 1996 zu betreiben ("Progressionsvorbehalt"). Der voraussichtliche Gewinn betrage im Eröffnungsjahr und im Folgejahr 16.000 S, der Jahresumsatz im Eröffnungsjahr "Gewinnpauschalierung 31% vom EW". Der Ort der Geschäftsleitung sei in 7***** W*****, B*****straße 102. Der Bf beziehe ferner nichtselbständige Einkünfte von 100.000 S.

Kontrollmitteilungen der Zollverwaltung

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

KM 29. 7. 1997:

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

[...]

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

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

KM 29. 7. 1997:

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

[...]

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

581.630 kg Gerste

60.140 kg Weizen

245.270 kg Mais sowie

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

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

KM 14. 2. 2000:

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

[...]

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

172. 760 kg Gerste sowie

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

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

KM 28. 12. 2000:

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

[...]

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

1,280.370 kg Mais und

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

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

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

Steuererklärungen

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

1998

E 25 für das Jahr 1998:

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

E 1 für das Jahr 1998:

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

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

Berechnung zwecks Ermittlung des Progressionsvorbehaltes:

bewirtschaftete Fläche in Ungarn: 153,4 ha

Einheitswert-Hektarsatz wie Vorjahr

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

abzüglich Pachtschilling

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

Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft in Ungarn: 61.360

Das Finanzamt korrigierte:

Berechnung zwecks Ermittlung des Progressionsvorbehaltes:

bewirtschaftete Fläche in Ungarn: 153,4 ha

Einheitswert-Hektarsatz wie Vorjahr

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

abzüglich Pachtschilling

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

Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft in Ungarn: 88.205

Fläche 98:

1) [XX]***** A***** lt. KM: 115 ha

2) A***** Kft lt. KM: 38,4 ha

153,4 ha

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

1999

E 25 für das Jahr 1999:

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

E 1 für das Jahr 1999:

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

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

Berechnung zwecks Ermittlung des Progressionsvorbehaltes:

bewirtschaftete Fläche in Ungarn: 142,3 ha

Einheitswert-Hektarsatz wie Vorjahr

142,33 x	4.500 =	640.485 EW
x	35% =	224.170

abzüglich Pachtschilling

142,33 ha x	1.000 =	142.330
-------------	---------	---------

Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft in Ungarn: 81.840

2000

E 25 für das Jahr 2000:

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

E 1 für das Jahr 2000:

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

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

Berechnung zwecks Ermittlung des Progressionsvorbehaltes:

bewirtschaftete Fläche in Ungarn: 237,6 ha

Einheitswert-Hektarsatz wie Vorjahr

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

abzüglich Pachtschilling

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

Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft in Ungarn: 136.597

Umsatzsteuererklärungen für die Veranlagungsjahre 1997 bis 2002 sind nicht aktenkundig.

Außenprüfung

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

...

Tz. 1 Betriebsgegenstand oder Art der Tätigkeit

Landesproduktehandel

Tz. 2 Rechtsform Einzelunternehmen

...

Tz. 10 Ermittlung des Gewinnes:

Ermittlungsart: § 4 Abs. 1 EStG 1996 - 2000

...

Tz. 12 Sonstige Feststellungen zur Führung der Bücher:

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

...

Tz. 13

A. Umsatzsteuervoranmeldungen

Bei Prüfung der Umsatzsteuervoranmeldungen ergeben sich

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

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

...

Tz. 14

Umsätze aus Handelsbetrieb

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

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

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

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

c Zu versteuernde Entgelte lt. BP

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

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

Tz. 15 Umsatzsteuernachschau

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

(ATS / €)

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

Tz 16 abzugsfähige Vorsteuern

Die in der Faktura der Fa. J. M***** GesmbH vom 6.7.01 für die Nutzung des Massey Ferguson in Rechnung gestellten Kosten bzw. die darauf entfallende VSt von € 553,65

(= ATS 7.618,40) ist im Rahmen der Ust - Nachschau des Jahres 2001 in voller Höhe als abzugsfähige Vorsteuer zu berücksichtigen.

...

Tz. 23 Handelsbetrieb

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

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

1997: 436.017,55

1998: 867.033,73

1999: 332.827,39

2000: 820.910,56

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

c Zollnachforderungen :

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

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

Damit Bilanzansatz zum

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

d Ust - Nachforderungen

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

ATS

= €

[keine Daten enthalten]

e Pauschale Aufwendungen

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

1997: 86.000,00

1998 : 150.000,00

1999: 68.000,00

2000: 233.000,00

*f Provision Ka******

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

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

g Traktorkosten

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

h Einkünfte aus Handelsbetrieb

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

	1996	1997	1998	1999	2000
<i>Rohgewinn</i>	0,00	436.017,55	867.033,73	332.827,39	820.910,56
<i>Zoll</i>		-860.435,16	-1.975.166,83	-1.013.789,89	-628.673,05
<i>ZN</i>		-31.890,11	-545.150,96	-158.015,50	-98.221,51
<i>Pauschale A.</i>		-86.000,00	-150.000,00	-68.000,00	-233.000,00
<i>Prov. Ka*****</i>			213.875,03		
<i>Traktorkosten</i>					-25.394,67
<i>Einkünfte aus Handelsbetrieb laut BP</i>	0,00	-542.307,72	-1.589.409,03	-906.978,01	-164.378,71

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

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

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

Mit 1.1.1996 wurde vom Abgpfl eine Apfelplantage im Ausmaß von 1.692 m² lt.

*Pachtvertrag von Herrn Wa***** Mi***** gepachtet (lt. GB 1.629 m²).*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

1996: 403,00

1997: 403,00

1998: 351,00

1999: 351,00

2000: 351,00

Tz 25 Progressionsvorbehalt:

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

Im Zuge einer Prüfung durch die Amtsbetriebsprüfung Zoll wurde vom HZA Wien festgestellt, daß die in Ungarn bewirtschafteten Flächen nicht vom Abgpfl sondern einer ung. juristischen Person, an der der Abgpfl beteiligt ist, bewirtschaftet wurde. Weiters wurde vom HZA nachgewiesen, daß die ung. juristische Person im Prüfungszeitraum Zukäufe von landw. Produkten getätigt hat und diese ebenfalls überwiegend nach

Österreich exportiert hat. Diese beiden Punkte wurden vom HZA den Bescheiden zugrunde gelegt.

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

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

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

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

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

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

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

1996: 16.056,00

1997: 49.731,00

1998: 88.205,00

1999: 81.840,00

2000: 136.597,00

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

...

D. Wiederaufnahme des Verfahrens

Tz 31 Wiederaufnahme des Verfahrens

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

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

Tz. 32 Begründung des Ermessensgebrauches

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

Die Jahre 1996 - 2000 sind rechtskräftig veranlagt.

Tz. 33 Die Schlussbesprechung hat am 15.6.2004 stattgefunden.

...

Wiederaufnahme Einkommensteuer

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

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

Umsatzsteuer

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

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

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

Einkommensteuer

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

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

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

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

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

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

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

Berufung

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

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

Berufung

1. Umsatzsteuerbescheide 1997 bis 2000

2. Vorläufige Umsatzsteuerbescheide 2001 und 2002

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

4. Einkommensteuerbescheide 1996 bis 2000

Begründung:

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

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

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

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

Nach dieser sind (unter anderem) Erzeugnisse des Ackerbaus von den Eingangsabgaben befreit, die auf einem Grundstück in unmittelbarer Nähe des Zollgebietes der Gemeinschaft von Landwirten erwirtschaftet werden, die ihren Betriebssitz in der Gemeinschaft in unmittelbarer Nähe des Drittlandes haben.

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

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

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

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

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

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

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

Bei Erweiterung des Betätigungsfeldes des Unternehmers, nämlich Flächen in Ungarn zu bewirtschaften, ist zwar auch der Aspekt der Abgaben in die Kalkulation der Preise und Kosten mit einzubeziehen - die Möglichkeit der Zollfreiheit ist daher ein legitimer

und daher auch erlaubter Zweck im Steuerrecht - er ist aber nicht einziger Grund der Flächenbewirtschaftung in Ungarn.

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

2. Sachbescheide

a) Einkommensteuer

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

In diesen Fällen kam es zu entsprechenden Nachforderungen.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Da diese in Ungarn nicht gewährt werden, sind diese aus der Berechnung auszuscheiden. Die durchschnittliche Gewinnrate sinkt dadurch auf 10,3 % (siehe Beilage 2).

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

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

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

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

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

b) Umsatzsteuer

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

Es ergeben sich daher aus diesem Titel keine Nachforderungen.

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

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

*c) Provision Ka******

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

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

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

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

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

3. Aussetzung der Einhebung gem. § 212 a BAO

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

Dem in der Berufung zitierten Erkenntnis VwGH 12. 9. 1989, 89/14/0087 lag folgender Sachverhalt zugrunde:

Der Bf, dem die Gewerbeberechtigung zum Betrieb des konzessionierten Gewerbes eines Steinmetzmeisters fehlte, gründete mit seiner Ehegattin am Standort seines Einzelunternehmens eine GmbH. Die GmbH führte tatsächlich keine Steinmetzarbeiten durch und entfaltete auch sonst keine betriebliche Tätigkeit. Die Steinmetzarbeiten wurden weiterhin vom Bf in seinem Einzelunternehmen ausgeführt und auch von ihm fakturiert. Der Bf ersetzte aus den Mitteln seines Einzelunternehmens der GmbH die Aufwendungen ihrer Geschäftsführung und machte diese als Betriebsausgaben eines Einzelunternehmens geltend. Der VwGH entschied, daß die Betriebsausgabenqualität infolge des Zusammenhanges des Aufwendersatzes an die GmbH mit dem Betrieb des Bf gegeben sei. Der Aufwendersatz diene nämlich zur Abwehr einer Schmälerung des laufenden Gewinnes aus Steinmetzarbeiten. Diese Schmälerung drohte für den Fall der Betriebsschließung aufgrund fortgesetzter Beanstandungen der Konkurrenten. Die Abwehr erzielte der Bf durch Ablenkung der ihn mit Beanstandungen bei der Gewerbebehörde verfolgenden Konkurrenzunternehmen mit Hilfe der GmbH, die über die erforderliche Konzession zu Steinmetzarbeiten verfügte. Diese Abwehrkosten stellten daher Betriebsausgaben des Einzelunternehmens des Bf dar (Gröhs, ecolex 1990, 53).

EAS 1012

Die EAS-Auskunft des BMF vom 10. 2. 1997, L 22/1-IV/4/97, EAS 1012, lautet:

Bewirtschaften österreichische Landwirte Äcker auf ungarischer Seite, dann steht gemäß Art. 6 DBA-Ungarn das Besteuerungsrecht an den aus dem ungarischen unbeweglichen Vermögen erzielten Gewinnen Ungarn zu und es sind diese Gewinne von der österreichischen Besteuerung - unter Progressionsvorbehalt - freizustellen.

Allerdings ist zu beachten, dass dann, wenn die aus den ungarischen Äckern gewonnenen Produkte von den auf österreichischem Staatsgebiet gelegenen Betriebsteilen vermarktet werden, die aus dem ungarischen Ackerbau erzielte Wertschöpfung nur teilweise aus der Nutzung des ungarischen unbeweglichen Vermögen stammt, sodass diesfalls eine entsprechende internationale Gewinnaufteilung vorzunehmen ist. Aus dem Umstand, dass in Artikel 6 (Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen) eine dem Artikel 7 Abs. 2 (Einkünfte aus Gewerbebetrieb) nachgebildete Regelung über eine Aufteilung der Gewinne nach dem "Fremdverhaltensgrundsatz" fehlt, kann jedenfalls nicht geschlossen werden, dass in Fällen der vorliegenden Art eine Gewinnaufteilung unterbleiben könnte. Denn auch Artikel 14 über die freiberufliche Tätigkeit enthält keine solchen Regelungen, wobei es hier jedenfalls unstreitig ist, dass bei einer entsprechenden grenzüberschreitenden Unternehmensausweitung eine Gewinnaufteilung stattzufinden hat.

Sollte es allerdings so sein, dass die in den österreichischen Betriebsteilen bewirkte Wertschöpfung von untergeordnetem Ausmaß (20%) ist, dann wird es aus verwaltungsökonomischen Gründen nicht zu beanstanden sein, wenn bei einer nachgewiesenen Einkommensbesteuerung in Ungarn die betreffenden Gewinne in Österreich von der Besteuerung freigestellt werden; wobei in diesem Fall aber auch alle im österreichischen Betriebsteil angefallenen Aufwendungen, die mit den freizustellenden Betriebseinnahmen zusammenhängen, bei der Besteuerung in Österreich auszuscheiden sind.

Ob in Österreich bloß eine untergeordnete Wertschöpfung stattfindet, könnte beispielsweise nach dem Verhältnis der Kosten beurteilt werden, die sich aus der Bearbeitung der ungarischen Äcker einerseits und der österreichischen Vermarktung andererseits ergeben.

In Bezug auf die umsatzsteuerlichen Fragen muss bedauernd mitgeteilt werden, dass hiezu derzeit nicht im EAS-Verfahren Stellung genommen werden kann; die diesbezügliche Anfrage ist an die zuständige Fachabteilung im BM für Finanzen weitergeleitet worden.

Stellungnahme vom 3. 9. 2004

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

ad. Begründung:

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

- 1. erfolgte die Prüfung auf Basis einer von den Zollbehörden durchgeführten Prüfung und war daher von der dortigen Abwicklung abhängig.*
- 2. waren infolge der vom Abgpf in mehreren europäischen Ländern erfolgten Tätigkeiten umfangreiche Erhebungen seitens der BP erforderlich.*
- 3. wurde im August 2003 ein neuer Prüfer mit der Prüfungsabwicklung betraut, der sich in die vom Vorprüfer in rund 2 Jahren erarbeiteten Unterlagen erst einlesen mußte.*

ad. 1.) Wiederaufnahme des Verfahrens :

Vom bevollm. Vertreter wird in "1./3, 4. Absatz" festgehalten :

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

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

Dem ist seitens der BP entgegen zu halten :

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

Es war der Finanzverwaltung jedoch nicht bekannt, dass der Abgpf aus den gepachteten 1.629 m² keinerlei auch noch so geringfügigen wirtschaftlichen Nutzen erzielt hat. Diese Tatsache wurde seitens der Zollverwaltung bzw. der Finanzverwaltung erst im Zuge der Prüfungen festgestellt.

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

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

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

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

Dem ist seitens der BP entgegen zu halten :

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

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

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

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

Dem ist seitens der BP entgegen zu halten :

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

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

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

Im letzten Absatz auf Blatt ./3 wird seitens des bevollm. Vertreters die Behauptung aufgestellt, dass alle Tatsachen der Behörde bekannt gewesen sind (vgl. Tz. 24 BP -

Bericht), wie oben ausgeführt, keine neuen Tatsachen ergeben haben, und daher eine Wiederaufnahme des Verfahrens im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO ausgeschlossen sei .

Dem ist seitens der BP entgegen zu halten :

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

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

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

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

ad.2.) Sachbescheide

ad. a.) Einkommensteuer

Auf Blatt 11 ./4 11 der Berufung vom 2.8.2004 wird seitens des bevollm. Vertreters ein kurzer historischer Überblick über die Entwicklung der Möglichkeiten der österr. Landwirte hinsichtlich der Zupachtung von Flächen in Ungarn gegeben. Dabei wird vom bevollm. Vertreter vor allem immer wieder betont, dass sich der Abgpfl an alle ihm zugänglichen Auskünfte gehalten hat und sogar einen Gewinnanteil für die ung. Produkte in Österreich (infolge entsprechender Wertschöpfung) besteuert hat.

Auch wird darauf verwiesen, dass lt. der entsprechenden Zolldokumentation-INFO aus 2001 die Beteiligung an einer ung. Kft. vom österr. Landwirt als nicht schädlich für die Zollbefreiung angesehen wird.

Die Nachforderungen von Zoll-Eingangsabgaben resultierten im wesentlichen daraus, dass im Zollverfahren die Stellung als Landwirt angezweifelt wurde.

Auf Blatt 11 ./5 11 der Berufung wird unter anderm vom bevollm. Vertreter die Ansicht vertreten, dass der vorliegende Sachverhalt unter Berücksichtigung des § 21 BAO der wirtschaftlichen Betrachtungsweise zu unterziehen ist.

Weiters wurde vom bevollm. Vertreter extra darauf verwiesen, dass die Behörde die Verpflichtung habe, den jeweiligen Sachverhalt unter dem Gesichtspunkt der

wirtschaftlichen Betrachtungsweise zu ermitteln, gleichgültig, ob der Durchgriff fiskalisch günstig oder ungünstig ist .

Als Resumee dieser Seite ./5 ist nach Ansicht des bevollm. Vertreters die gesamte Produktion und der Verkauf der landwirtschaftlichen Produkte Herrn H***** M***** zuzurechnen.

Dem ist seitens der BP entgegen zu halten :

Hinsichtlich dem Erfordernis, um überhaupt in H als Landwirt tätig werden zu können, dort eine Kft gründen und betreiben zu müssen, wird vom Prüfer darauf verwiesen, dass entsprechend der ZollBefrVO (wie vom bev. Vertreter erklärt) diese Kft's in jenen Fällen außer Acht zu lassen sind, wo diese von Familienmitgliedern geführt werden .

Im vorliegenden Fall war jedoch ursprünglich ein völlig Fremder mit 50% an der ung. Kft beteiligt, womit das Familienhafte in Frage zu stellen ist.

Die Tatsache, daß (offensichtlich aus zollrechtlichen Gründen- aus ung. Sicht) diese Kft's auf den Ausfuhrpapieren als Anmelder aufscheinen wurde seitens des Prüfers erst zusammen mit einer weiteren, weitaus schwerwiegenderen Feststellung als Punkt bewertet, der diese Einkäufe eindeutig in den Bereich eines Handelsbetriebes rückte.

So wurde in allen Fällen , in denen im BP - Zeitraum von Fa. En***** Kft bzw. in weiterer Folge von Fa. M***** Hungaria Kft Landesprodukte zugekauft worden sind nicht nur der Abgpfl als Käufer bzw. Empfänger der Waren auf den Fakturen benannt, sondern es wurde auch von den Kft's an den Abgpfl ein weitaus niedrigerer Preis in Rechnung gestellt, als in weiterer Folge beim Weiterverkauf an die Endabnehmer vom Abgpfl fakturiert worden ist.

Konkret wurde von der jeweiligen Kft an den Abgpfl offensichtlich der ung. Verkaufspreis in Rechnung gestellt, während dieser beim Weiterverkauf den weitaus höheren österr. Verkaufspreis für die Landesprodukte in Rechnung gestellt hat.

Damit stellt sich die Beziehung zwischen den Kft 's einerseits und dem Abpfl andererseits so dar, wie sie zwischen völlig fremden Geschäftspartnern zu sehen ist.

Für den Prüfer stellt sich damit auch bei entsprechender Würdigung der Sachverhalt gem. § 21 BAO so dar, daß der Abgpfl eine Geschäftsbeziehung mit einer ung. Kft eingegangen ist, um auf Basis der Spanne zwischen ung. und österr. Preis für die Landesprodukte einen möglichst hohen Ertrag zu erzielen.

Wäre dem nicht so, wäre es für den Abgpfl ein leichtes gewesen, mit Fakturen der Kft 's in Höhe der österr. Verkaufspreise einerseits und Pro-Forma Rechnungen an die österr. Abnehmer in gleicher Höhe andererseits dies entsprechend zu dokumentieren.

In der vorliegenden Form wurden jedoch in H die niedrigen ung. Verkaufserlöse der Besteuerung zugrunde gelegt. während die höheren österr. Preise sich bis dato nur in den Aufwendungen der Kunden des Abgpfl entsprechend ausgewirkt haben.

Eine massivere Dokumentation des tatsächlichen wirtschaftlichen Gehaltes eines Geschäftsvorfalles als durch diese Art der Fakturierung ist wohl auch im Hinblick auf den vom bevollm. Vertreter urgierten § 21 BAO kaum denkbar.

Bezüglich der Behauptung des bevollm. Vetreters, wonach die Nachforderungen der Zollabgaben im wesentlichen daraus resultieren, dass im Zollverfahren die Stellung als Landwirt angezweifelt wurde, muß auf die NS über die Zollprüfung des Abgpfl verwiesen werden, wo unter Punkt 7 A.J festgestellt wurde, dass der Abgpfl zumindest bis 31.10.2000 nicht den Status eines Landwirtes der Gemeinschaft aufweist.

Weiters wurde in Punkt 7 B. ausführlich dargelegt, weshalb die Bewirtschaftung der Flächen in H nicht durch den Abgpfl sondern durch eine ung. juristische Person erfolgt ist.

Unter Punkt 7C wurde zuletzt festgestellt, daß durch die ung. Kft landwirtschaftliche Produkte von ung. Produzenten zugekauft und in weiterer Folge als begünstigt erwirtschaftete landw. Produkte in die EU eingebracht worden sind.

Zuletzt wird vom Prüfer darauf verwiesen, dass als Resultat der BP und der Ermittlung des Sachverhaltes durch dieselbe im Bereich der Einkommensteuer ausschließlich Gutschriften zugunsten des Abgpfl ausgewiesen werden mußten.

Der Hinweis auf die Verpflichtung der Behörde, eine Würdigung des Sachverhaltes "auch zugunsten des Abgpfl" muß daher als entbehrlich angesehen werden.

Auf Blatt "./6 " der Berufung vom 2.8.2004 wird neuerlich darauf hingewiesen, dass für Zwecke des Steuerrechtes eine bestimmte Mindestgröße für das Vorliegen eines landwirtschaftlichen Betriebes im Sinne des § 21 EStG nicht gefordert ist.

Dem ist seitens der BP entgegen zu halten :

Dieser Aussage wird seitens der BP vollinhaltlich zugestimmt. Das Mindesterfordernis für das Zutreffen des § 21 EStG, dass ein landw. Betrieb überhaupt vorliegt, wurde jedoch vom bevollm. Vertreter selbst in diese Aussage verpackt.

In der Gegenäußerung zu Punkt 1 A der vorliegenden Berufung wurde vom Prüfer bereits ausführlich dargelegt, dass im gegenständlichen Prüfungsfall für die Jahre 1996 - 2000 keine landwirtschaftliche Tätigkeit auf den, dem Abgpfl zur Verfügung stehenden 1.629 m² Pachtfläche ausgeübt worden ist.

Damit hat der Abgpfl keine Mindestgröße unterschritten sondern übte ganz einfach im Inland keine landwirtschaftliche Tätigkeit auf von ihm gepachteten oder ihm gehörigen landwirtschaftlich nutzbaren Flächen aus.

Damit kann der Abgpfl entgegen der Meinung des bevollm. Vertreters für den prüfungsrelevanten Zeitraum auch nicht Landwirt im Sinne des Ertragsteuerrechtes gewesen sein.

Im Absatz 2 der Seite "./6" der Berufung vom 2.8.2004 wird hinsichtlich der Besteuerungsrechte der auf den ungarischen Flächen erzielten Einkünfte vom bevollm. Vertreter auf Art 6 DBA- Ungarn und das EAS 1012 verwiesen.

Dem ist seitens der BP entgegen zu halten :

Wie bereits in den vorstehend ausgeführten Punkten zu den, vom Abgpfl erzielten Einkünften ausführlich erläutert worden ist, liegen im gegenständlichen Prüfungsfall keine Einkünfte aus LuF, die auf ung. Flächen erzielt worden sind vor, sondern vielmehr Einkünfte aus einem Handelsbetrieb, die durch den Ankauf von Landesprodukten von einer ung. Kft und deren Weiterverkauf im Inland erzielt worden sind.

Damit kann das DBA- Ungarn im vorliegenden Prüfungsfall nicht zur Anwendung gelangen sondern es liegen unbeschränkt steuerpflichtige Inlandseinkünfte vor.

In den Absätzen 4 - 6 der Seite "/6" der Berufung vom 2.8.2004 wird vom bevollmächtigten Vertreter des Abgpfl der im Wege der Schätzung von der Finanzbehörde ermittelte Verlust als, im Vergleich zum grünen Bericht, zu hoch ermittelt, beanstandet.

Dem ist seitens der BP entgegen zu halten :

Nachdem im vorliegenden Prüfungsfall keine LuF sondern ein Handelsbetrieb vorliegt, können die, vom bevollm. Vertreter in insgesamt 5 Beilagen aufgelisteten Gewinnraten, Fördergelder etc. für Marktfruchtbetriebe nicht zur Anwendung gelangen.

Vielmehr hat die Ermittlung des Betriebsergebnisses, wie vom bevollm. Vertreter im Zuge der div. Besprechungen im Zuge der BP beantragt, im Sinne des § 4/1 EStG zu erfolgen.

Wenn daraus ein, im Vergleich zu diversen Marktfruchtbetrieben, zu hoher Verlust resultiert, kann dies trotz alledem nicht dazu führen, von dieser Art der Gewinnermittlung abzuweichen.

Die im Rahmen dieser Schätzung (im Einvernehmen mit dem bevollm. Vertreter) in Ansatz gebrachten zusätzlichen, nicht belegten, Aufwendungen von 10% des Umsatzes decken dabei ja nur einen Teil der Aufwendungen eines "Handelsbetriebes" ab und beinhalten natürlich die Ungenauigkeit einer Schätzung.

Die dabei in Ansatz gebrachten Beträge können aber natürlich in keiner Weise mit den lt. grünem Bericht ermittelten Werten für eine LuF verglichen werden.

In Absatz 7 der Seite "/6" der Berufung vom 2.8.2004 wird vom bevollm. Vertreter nur am Rande erwähnt, dass außerdem der Zollbescheid vom 23.10.2003 in Höhe von 22.758,87 (Z) und 3.609,32 (ZN) nicht als Aufwand berücksichtigt wurde.

Dem ist seitens der BP entgegen zu halten :

Wie vom bevollm. Vertreter des Abgpfl im Rahmen der div. Vor- bzw. der Schlußbesprechung der vorliegenden BP mehrfach betont wurde, ist eine Schätzung des Betriebsergebnisses gem. § 4/1 EStG vorzunehmen.

Im konkreten wurden die Einnahmen und Ausgaben soweit möglich exakt ermittelt und nur nicht belegbare Aufwandspositionen im Schätzungswege in Ansatz gebracht (Tz. 23 des BP - Berichtes).

Die Beträge an Z bzw. ZN, deren Fehlen vom bevollm. Vertreter des Abgpf in diesem Absatz bemängelt wurde, haben lt. Bescheid zur Gänze ein Fälligkeitsdatum 2001 und konnten daher nicht im Rahmen der Gewinnermittlungen für die Jahre 1996 - 2000 gem. § 4/1 EStG in Ansatz gebracht werden.

Der bevollm. Vertreter wurde jedoch im Prüfungsverfahren ausdrücklich daran erinnert, diese Beträge im Rahmen der Gewinnermittlung für 2001 anzusetzen.

Im letzten Absatz der Seite "/6" der Berufung vom 2.8.2004 wird vom bevollm. Vertreter des Abgpf festgehalten, dass sich der Abgpf in allen Jahren den Auskünften der Behörden entsprechend verhalten habe und für ihn daher der allgemeine Rechtsgrundsatz von Treu und Glauben zu gelten habe.

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

Dem ist seitens der BP entgegen zu halten :

In seinen Ausführungen wird vom Berufungswerber völlig außer Acht gelassen, dass sich der Abgpf, wie bereits mehrfach dargestellt, offensichtlich nicht den Auskünften der Behörden entsprechend verhalten hat.

Ansonsten wäre es nicht möglich, dass die Konstruktion der Kft 's dergestalt war, dass nicht nur Familienangehörige sondern auch ein völlig Fremder (mit 50 %) an der Kft beteiligt war.

Weiters kann mit Sicherheit ausgeschlossen werden, dass der Abgpf von einer Behörde die Auskunft erhalten hat, dass der Handel mit Landesprodukten unter Anwendung von durchaus üblichen Aufschlägen zwischen Ein- und Verkaufspreisen, als Einkünfte aus LuF einzustufen wäre.

Zuletzt wird vom Prüfer darauf hingewiesen, dass die Abgabennachforderungen im gegenständlichen Prüfungsfall nicht auf einer geänderten Rechtsansicht sondern, wie aus der vorstehenden Berufungsstellungnahme ersichtlich ist, aus Feststellungen resultieren, die im Falle einer Prüfung schon immer zu den entsprechenden Änderungen durch die BP geführt hätten.

ad. b.) Umsatzsteuer

Vom Berufungswerber wird unter diesem Punkt wieder darauf verwiesen, dass infolge Vorliegens von landwirtschaftlichen Einkünften auch die aus den ung. Pachtflächen erwirtschafteten Einnahmen den Pauschalierungsvorschriften des § 22 UStG unterliegen.

Weiters würde bereits im BP - Bericht (Tz. 24 u. 25) darauf verwiesen, dass nur für den Zeitraum bis 1.11.2000 das Vorliegen einer pauschalierten Landwirtschaft nicht gegeben sei.

Damit wären die vorläufigen Umsatzsteuerbescheide 2001 und 2002 unrichtig.

Nach Meinung des Berufungswerbers liege daher - auch nach Ansicht der BP - jedenfalls ab 2000 ein pauschalierter landw. Betrieb vor, der in Ungarn Flächen zugепachtet, bewirtschaftet und nach Österreich unter Bezugnahme auf Titel IX ZollbefrVO abgabefrei importiert und verkauft habe.

Dem ist seitens der BP entgegen zu halten :

In der vorliegenden Berufungsstellungnahme wurde bereits mehrfach darauf hingewiesen, dass der Abgpfl in den Jahren 1996 bis 1. 11.2000 mangels entsprechender Tätigkeit auf der inländ. Pachtfläche von 1.629 m² KEINE Einkünfte aus LuF erzielte. Aus diesem Grund war es bis zu diesem Zeitpunkt schon aus rechtlichen Gründen nicht möglich, Einnahmen zu erzielen, die den Pauschalierungsvorschriften des § 22 UStG unterliegen.

Weiters wurde ebenfalls schon mehrfach in der vorliegenden Berufungsstellungnahme darauf verwiesen, dass die Inlandsumsätze aus der Veräußerung der, von ung. Kft 's zugekauften, Landesprodukte nach Ansicht der BP eindeutig als Umsätze eines Handelsbetriebes zu behandeln sind.

Damit können weder die Umsätze 1996 bis 1999 noch die Umsätze 2000 - 2002 aus der Veräußerung der von ung. Kft's zugekauften Landesprodukte Umsätze sein, die den Pauschalierungsvorschriften des § 22 UStG unterliegen.

*ad. c.) Provision Ka***** :*

*Vom Berufungswerber wird, wie im Rahmen des zollrechtlichen bzw. des vorliegenden Prüfungsverfahrens, die Ansicht vertreten, dass die Importe der Frau Ka***** bzw. der Ma***** & D***** Fö***** KFT allein dieser zuzurechnen sind.*

*Die teilweise Unterstützung der Frau Ka***** sei unentgeltlich im Gedenken an deren verstorbenem Mann erfolgt.*

Zuletzt sei die Berechnung in Punkt 3. der Niederschrift nicht nachvollziehbar.

Dem ist seitens der BP entgegen zu halten :

*Wie dem bevollm. Vertreter bereits im Zuge der Vor- bzw. Schlußbesprechung mitgeteilt worden ist, wurden vom Prüfer hinsichtlich der Einbringungen der Frau Ka***** im vorliegenden BP - Fall keine abgabenrechtlichen Schlüsse gezogen.*

*Sehr wohl wurde jedoch der Ertrag aus dem, an den Abgpfl überwiesenen Betrag von Frau Ka***** einerseits und den nachgewiesenen Ausgaben für dieselbe andererseits als steuerpflichtige Provisionseinnahme in Höhe von ATS 256.650,03 in Ansatz gebracht.*

Der Zufluß dieses Betrages ist nach Ansicht des Prüfers im Zollverfahren ausreichend begründet und dargestellt worden, weshalb dieser Betrag von der BP nach wie vor als zugeflossene, steuerpflichtige Inlandseinkünfte anzusehen ist.

*Konkret wird auf den Seiten 11 + 12 der NS des HZA dargestellt, daß dem Abgpfl aus dem Scheck 546886 über ATS 917.644,00 ein Betrag von (Brutto) ATS 256.650,03 verblieben sein muß und die angebt. Barauszhlg v. ATS 303.013,-- an Frau Ka***** eine reine Schutzbehauptung des Abgpfl ist.*

Die Behauptung des bevollm. Vertreters, wonach im Übrigen die Berechnung (Niederschrift 3.) nicht nachvollziehbar sei, ist nach Ansicht des Prüfers unverständlich.

Dies deshalb, da gemeinsam mit dem bevollm. Vertreter im Zuge der Schlußbesprechung nachvollzogen werden konnte, dass sich dieser Betrag von ATS 256.650,03 als 49.54% des sich ergebenden Überschusses zwischen dem Verk.Erlös der 818.000 kg Mais a :4 TS 0,80 / kg (Ungarnpreis) zu 1,595 / kg btto (Österreichpreis) im Jahr 1998 abzügl. pausch. Spesen von ATS 15.000, ergibt. Dabei wurde nur der Spesenbetrag von A TS 15.000, - im Wege einer Schätzung ermittelt. Die restlichen Werte (An- und Verkaufspreise für den Mais) ergeben sich aus den vom Abgpf in diesem Jahr ausgestellten Fakturen bzw. aus Ungarn zugekauften Landesprodukten.

*Somit kann davon ausgegangen werden, dass der damalige Reingewinn zwischen Frau Ka***** und dem Abgpf halbiert worden ist. Im Hinblick darauf, dass der Abgpf für Frau Ka***** den Import der Landesprodukte abgewickelt hat, ist ein derartiges Aufteilungsverhältnis des Reingewinnes durchaus vorstellbar.*

*Wäre die, vom Berufungswerber aufgestellte Behauptung, wonach ATS 303.013,-- an Frau Ka***** zusätzlich noch ausbezahlt worden wären, zutreffend, hätte der Abgpf aus dieser Verkaufsabwicklung für Frau Ka***** noch einen Verlust von -46.362,97 ATS zu tragen gehabt. Nachdem Frau Ka***** im Zuge des Zollverfahrens ausdrücklich erklärt hat, den fraglichen Betrag vom Abgpf nicht erhalten zu haben (Seite 12127 der Zoll - NS) muß davon ausgegangen werden, dass dem Abgpf der vorstehend ermittelte Überschuß aus diesem Geschäft verblieben sein muß.*

*Nachdem der Betrag von ATS 917.644, 00 mit einem Scheck von Frau D***** Ka***** an den Abgpf überwiesen worden ist, handelt es sich bei dem, dem Abgpf. als Provision zugeflossenen Betrag von ATS 256.650,03 nach Ansicht des Prüfers um voll steuerpflichtige Inlandseinkünfte des Abgpf. Diese sind daher mit dem Nettobetrag von ATS 213.875,03 der Umsatzsteuer zum Normalsteuersatz zugrunde zu legen sowie als Provisionseinnahme im Rahmen der Gewinnermittlung zu berücksichtigen.*

Nach Ansicht der BP ist daher die gegenständliche Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide 1997 - 2000, die vorläufigen Umsatzsteuerbescheide 2001 und 2002, die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 1996 bis 2000 sowie die Einkommensteuerbescheide 1996 bis 2000 als unbegründet abzuweisen.

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

Äußerung vom 15. 11. 2004

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

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

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

1. Wiederaufnahme des Verfahrens

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

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

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

2. § 21, 22 BAO

Dazu ergänze ich die Ausführungen in der Berufung insofern, dass wir der Meinung sind, dass der gesamte Sachverhalt unter § 21 BAO zu subsumieren ist (siehe Berufung S 4, unten), es aber nicht rechtens ist, nur einen Teil - nämlich die Pachtung der österreichischen Fläche - unter § 21 BAO einzuordnen.

Egal, welcher Theorie zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise man folgt, so ist jedenfalls der innere Gehalt und nicht das äußere Erscheinungsbild maßgebend.

Bezüglich § 22 BAO kann nur eine Vielzahl von Rechtshandlungen einen Missbrauch darstellen, wenn dieser auch von Dritten als sinnlos beurteilt werden würde.

Die im gegenständlichen Fall erfolgte Pachtung von Flächen in Ungarn (durch eine ungar. kft) und anschließende Verbringung nach Österreich war in den Jahren 1995ff eine weit verbreitete und kann daher nicht als Missbrauch qualifiziert werden.

Auch der Hinweis auf die alleinige Erzielung einer Steuerersparnis ist unrichtig.

Wie schon in der Berufung ausgeführt, war wirtschaftlicher Hintergrund die Erweiterung der landwirtschaftlichen Flächen zu einem günstigen Pachtzins.

Dass eine Verbringung nach Österreich - und damit ein höherer erzielbarer Verkaufspreis als in Ungarn - zollfrei möglich war, machte diesen Schritt noch mehr wirtschaftlich interessant.

Es hätte andererseits der Verkauf über die Grenze stattgefunden, wobei der österreichische Käufer die Abgaben zu bezahlen gehabt hätte. Diese wären aber beim Käufer aufwandswirksam (Zoll) oder sofort als Vorsteuer (EUST) geltend zu

*machen, sodass auch in diesem Fall weder Herrn M*****, noch der Finanzverwaltung ein wesentlicher Nachteil entstanden wäre.*

2. Sachbescheide

Zu der Anführung, dass zu Beginn der Tätigkeit ein fremder Gesellschafter der ungar. Kft war, ist festzuhalten, dass dieser offensichtlich (nach Aussagen im Zollverfahren) als Treuhänder fungierte und damit diese Voraussetzung der Zoll-Dokumentation-Info gegeben ist.

*Zu den Ausführungen betreffend Verkaufspreis ist festzuhalten, dass die Zollbehörde - in wirtschaftlicher Betrachtungsweise - den von Herrn M***** in Rechnung gestellten Verkaufspreis als Bemessungsgrundlage der Eingangsabgaben herangezogen hat; nicht etwa den in der Gegenäußerung dargestellten niedrigen Preis der Kft.*

Es kann aber nicht sein, dass eine Organisationseinheit des BM für Finanzen Abgaben von einer erhöhten Bemessungsgrundlage vorschreibt und die andere Organisationseinheit von der Differenz zwischen niedriger und erhöhter Bemessungsgrundlage (nochmals) Steuern vorschreibt.

*Wie schon oben kurz dargelegt, hatte Herr M***** auch die Möglichkeit, die Ware direkt nach Österreich zu fakturieren, mit entsprechender Auswirkung beim Abnehmer: der Wareneinsatz wäre zumindest gleich geblieben, die Zollabgaben würden den Gewinn weiter mindern, die EUST wäre gewinnneutral.*

*Bei Herrn M***** hat sich der Verkauf der ungar. Feldfrüchte sehr wohl steuerlich niedergeschlagen. Es wurde in allen Jahren eine Ergebnisermittlung den Steuererklärungen beigelegt, der den Ausführungen in EAS 1012 entsprochen hat.*

Nur der Vollständigkeit halber bitte ich festzuhalten, dass Ausführungen in Berufungen keinesfalls als "entbehrlich" angesehen werden sollten, denn dann würde sich das Rechtssystem selbst als entbehrlich darstellen.

Im übrigen ergab sich aus dieser Betriebsprüfung eine Nachbelastung von EUR 42.563,85.

Zusammenfassend stellt sich daher folgendes dar:

*Herr M***** hat über die gesamten Jahre Abgaben - Ertragsteuern - geleistet und alle Tatsachen offengelegt.*

Nach vielen Jahren ist sich die Behörde selbst - Zoll- und Finanz - nicht einig, wie dieser Sachverhalt zu beurteilen ist.

Der Betriebsprüfer selbst spricht von der Festsetzung von ausschließlich Gutschriften in der Einkommensteuer.

Durch die Öffnung Ungarns in die EU gibt es den vorliegenden Sachverhalt nicht mehr - es besteht jedenfalls Zollfreiheit !

Kann man in diesem Fall nicht den Grundsatz der Verwaltungsökonomie anwenden und das Verfahren einstellen ?

*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 H***** M***** als natürliche Person zuzurechnen sind 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, dies auch in einem persönlichen Gespräch zu erörtern.

Beschluss vom 28. 11. 2016

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

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

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

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

III. Die Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens mögen sich zum Erkenntnis VwGH 28. 6. 2012, 2009/16/0076, zu den Berufungsentscheidungen UFS 3. 4. 2013, ZRV/0019-Z1W/12 und ZRV/0020-Z1W/12 sowie zum Beschluss VwGH 17. 3. 2016, 2013/16/0118, 0119-7, und deren möglichen Auswirkungen auf das hier gegenständliche Verfahren äußern.

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

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

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

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

Fortsetzung des Beschwerdeverfahrens

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

Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 1996 bis 2000

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

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

Rechtskräftige Entscheidungen in den Zollverfahren

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

In Wahrung des rechtlichen Gehörs wird den Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens Gelegenheit gegeben, sich zum Erkenntnis VwGH 28. 6. 2012, 2009/16/0076, zu den Berufungsentscheidungen UFS 3. 4. 2013, ZRV/0019-Z1W/12 und ZRV/0020-Z1W/12 sowie zum Beschluss VwGH 17. 3. 2016, 2013/16/0118, 0119-7, und deren mögliche Auswirkungen auf das hier gegenständliche Verfahren äußern.

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

§ 200 BAO

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

Ein Grund hierfür ist nicht ersichtlich.

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

Frist

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

Aktenübermittlung

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

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

Stellungnahme des Finanzamts vom 28. 3. 2017

Innerhalb verlängerter Frist äußerte sich das Finanzamt wie folgt:

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

Da im Zeitpunkt des Prüfungs- und Nachschauabschlusses für 2001 und 2002 keine Umsatzsteuerjahreserklärungen vorlagen und es damals bei Nachschau nicht unüblich war, bei Nichtvorliegen von Jahreserklärungen mit vorläufigen Bescheiden vorzugehen, hat der Prüfer nicht die Umsatzsteuerfestsetzung für einen unterjährigen Zeitraum sondern die Erlassung vorläufiger Bescheide verfügt.

Vom steuerlichen Vertreter wurde materiell eine andere Rechtsansicht vertreten als jene des Prüfers, während die Erlassung vorläufiger Bescheide offenbar im Einvernehmen mit der steuerlichen Vertretung erfolgte, da die Vorläufigkeit der Bescheide U 2001 und U 2002 im Beschwerdeverfahren nicht bekämpft wurde.

Aus Sicht der Behörde bestehen grds. keine Bedenken, hinsichtlich der Vorläufigkeit von mangelhaft begründeten Bescheiden auszugehen und die USt-Bescheide 2001 und 2002 als endgültige Bescheide zu beurteilen.

Es liegen auch keine Gründe für eine Beibehaltung der Vorläufigkeit vor.

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

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

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

VwGH 28.06.2012, 2009/16/0076

Die Eingangsabgabenbefreiung für Erzeugnisse des Ackerbaues ist nach Art 39 Abs 1 ZBfrVO 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.

Die Zollbehörde begründete die abweisende Entscheidung wie folgt:

Die eingeführten Erzeugnisse wurden von der Kft und nicht vom Stpfl. erwirtschaftet .

Die Steuerbefreiung sei auch für solche Waren in Anspruch genommen worden, welche die Kft in Ungarn zugekauft habe.

Der Stpfl. sei außerdem kein Landwirt mit Betriebssitz im Zollgebiet der Gemeinschaft.

Darüber hinaus wurde ausgeführt, dass es sich bei den Ausgangsrechnungen insoweit um Scheinfakturen gehandelt habe, als es die darin abgebildeten Rechtsgeschäfte (Kft als Verkäuferin und Beschwerdeführer als Käufer) gar nicht gegeben habe sondern der Beschwerdeführer in Ungarn Eigentum an den Waren erworben und diese an die M— GmbH zur Ausfuhr in das Zollgebiet der Gemeinschaft verkauft habe. .

Der WVGH hat hier erkannt, dass die Behörde einerseits von einer Bewirtschaftung der ungarischen Flächen durch die Kft und nicht durch den Beschwerdeführer ausgegangen ist und andererseits annimmt, dass es sich bei den Rechnungen der Kft an den Beschwerdeführer um Scheinrechnungen gehandelt habe, ohne näher darzulegen, wann und wie der Stpfl. Eigentum an den Waren erlangt haben soll, womit das Schicksal der Berufungsentscheidung auch aus Sicht der Abgabenbehörde besiegelt war.

Im fortgesetzten Verfahren vor dem BFG wurde eine Ergänzung des Ermittlungsverfahrens zur erschöpfenden Beurteilung des maßgeblichen Sachverhaltes mit nachfolgendem Ergebnis durchgeführt:

1.) Es konnte geklärt werden , dass es entgegen der ursprünglichen Darstellung des Stpfl. doch zu Kaufgeschäften zwischen ihm und der Kft gekommen ist und der Stpfl. hat auch ausdrücklich eingeräumt, dass es sich bei den Ausfuhrrechnungen nicht um Scheinfakturen gehandelt habe sondern ein entsprechender Waren- und Zahlungsfluss gegenübersteht.

Nach der Aktenlage ist jedenfalls von rechtswirksamen Rechtsgeschäften auszugehen.

2.) Der Stpfl. hat auch nicht in Abrede gestellt, dass die Kft Ernteerzeugnisse von anderen ungarischen Unternehmern (lt. Bericht der ung. Zollbehörde) zugekauft und an den Stpfl. mit Sitz in Österreich weiterverkauft hat.

3.) Nicht die Kft sondern der Stpfl. hat die eingeführten Waren an das Unternehmen seines Vaters weiterverkauft.

Als erstes Zwischenergebnis wurde festgehalten, dass der Stpfl. Eigentum an den von ihm eingeführten Waren erlangt hat, da er diese von der Kft erworben hat und die vorliegenden Rechnungen ihn als Käufer ausweisen.

Der BFG beurteilt in weiterer Folge die Qualifikation des Stpfl. als Landwirt und knüpft dabei an 5 22 Abs 3 UStG an.

Als zweites Zwischenergebnis wird festgestellt, dass der Stpfl. ab 1996 als Nebenerwerbs-Landwirt zu betrachten sei und die Einfuhr der Ernteerzeugnisse somit durch einen Landwirt der Gemeinschaft iSd. Zollbefreiungsverordnung erfolgt wäre.

Als weiteres Zwischenergebnis wurde noch festgehalten, dass die Bewirtschaftung der ungarischen Pachtflächen durch eine Kft lt. höchstgerichtlicher Rechtsprechung zur Anwendbarkeit der Abgabenbefreiungsbestimmung nach Art 39 Abs 1 ZBefrVO nicht in Widerspruch steht und die im Vorverfahren vertretene Ansicht, dass eine in Ungarn gegründete Kft nicht als Teilbetrieb eines in Österreich gelegenen landwirtschaftlichen Betriebes bezeichnet werden kann, wird vom BFG nicht weiter aufrecht erhalten.

Aus Sicht des BFG spielt es auch keine Rolle, wenn ein entfernter Verwandter des Stpfl. im Streitzeitraum an der Kft beteiligt war.

Der Umstand, dass die vom Stpfl. in Ungarn gegründete Kft. auch als Handelsbetrieb unternehmerisch tätig war, führt lt. BFG auch zu keinem anderen Ergebnis.

Abschließend führt die BFG-Entscheidung zu diesem Punkt aus, dass der Umstand, dass sich der Stpfl. zur Bewirtschaftung der ungarischen Ackerflächen einer von ihm gegründeten Kft bedient hat, für sich allein nicht zur Versagung der Eingangsabgabenbefreiung führt.

Der Zukauf landwirtschaftlicher Erzeugnisse von anderen ungarischen Unternehmern durch die Kft wurde ebenso wie der Weiterverkauf eines Großteils dieser Zukäufe an den in Österreich ansässigen Stpfl. von den ungarischen Zollbehörden erhoben. Der Stpfl. hat die Einfuhr der zugekauften Waren im Verfahren bestritten und die Vorlage-von Unterlagen verweigert.

Für zugekaufte Waren ist eine Abgabenbefreiung nicht vorgesehen, da ausschließlich jene Erzeugnisse begünstigt sind, die von Landwirten mit Betriebssitz im Zollgebiet der Gemeinschaft erwirtschaftet werden.

Im Ergebnis wurde die im ersten BFG-Rechtsgang vertretene Ansicht, alle vom Stpfl. eingeführten Waren unterlägen den Eingangsabgaben, nicht weiter aufrecht erhalten

und die Festsetzung von Eingangsabgaben wurde auf die von der Kft zugekauften Wirtschaftsgüter beschränkt.

Aus Sicht der Abgabenbehörde erster Instanz ist der Anlassfall wie folgt zu beurteilen:

Der Umstand, dass ein im Zollgebiet ansässiger Landwirt an einer Gesellschaft ausländischen Rechts (z.B. ungarische Kft) beteiligt ist, die ihrerseits im Drittland als Pächterin oder Eigentümerin landwirtschaftlicher Flächen auftritt, um die Anforderungen des ausländischen Rechts zu erfüllen, ist lt. VwGH 2004/16/0127 vom 02.06.2005 unschädlich, wenn Identität der Gesellschafter der ausländischen Gesellschaft (ungarische Kft) und des inländischen Landwirts besteht. Treten Angehörige des inländischen Landwirts neben dem Landwirt als Gesellschafter auf, so ist dies ebenfalls unschädlich.

Treten andere Personen als Gesellschafter auf, dann ist bei solchen Konstruktionen die ausländische Gesellschaft als bewirtschaftender Landwirt im Drittland anzusehen, da Verschiedenheit der Rechtssubjekte vorliegt.

Aus der Stellungnahme des Prüfers geht hervor, dass an der streitgegenständlichen ungarischen E-Kft, später umbenannt in M Kft, ursprünglich der völlig fremde Dritte Wa***** E***** mit 50% beteiligt war. Der Gesellschafter gab im Verfahren an, dass er seine Stammeinlage selbst und in bar einbezahlt, sich um die Geschäfte der Kft. aber nicht gekümmert habe.

Der fremde Dritte war aber — unabhängig von etwaigen sonstigen Leistungen für die Gesellschaft jedenfalls Gesellschafter der Kft, weshalb die Besitzeridentität zu verneinen ist.

Die Abgabenbehörde geht daher — wie oben bereits ausgeführt — nach wie von verschiedenen Rechtssubjekten aus und folgt damit im Ergebnis der Beurteilung des Prüfers.

Ergänzend wird noch ausgeführt:

Im Rahmen der Einkunftsart Land- und Forstwirtschaft werden Erträge aus der Erzeugung von pflanzlichen und tierischen Produkten mit Hilfe der Naturkräfte ebenso wie die Vermarktung eigener land- und forstwirtschaftlicher Urprodukte erfasst.

Kommt es im Rahmen land- und forstwirtschaftlicher Betriebe zu Zukäufen (Urprodukte oder be- und verarbeitete Produkte) dann gelten § 21 Abs 1 EStG 1988 folgend für die Abgrenzung zum Gewerbebetrieb die Bestimmungen des § 30 Abs 9-11 BewG 1955.

Ein landwirtschaftlicher Betrieb ist auf Grund der Bestimmungen des § 30 Abs 9 BewG noch anzunehmen, wenn der Einkaufswert zugekaufter Erzeugnisse nachhaltig nicht mehr als 25% des Nettoumsatzes des Betriebes beträgt.

Lt. vorliegender Ausfuhranmeldungen wurden von der Kft. große Mengen an Ernteerzeugnissen nach Österreich ausgeführt, wobei der Stpfl. mit seiner Privatadresse als Rechnungsadressat und Warenempfänger vermerkt war.

Mittels Erhebungen der ungarischen Zollbehörden konnte erwiesen werden, dass es sich bei den vom Beschwerdeführer als Eigenbau deklarierten und abgabefrei eingeführten Waren teilweise um Zukäufe von ungarischen landwirtschaftlichen Betrieben handelte.

Neben dem Handel mit zugekauften landwirtschaftlichen Produkten hat die ungarische Kft auch noch einen Handel mit Saatgut, Dünger und Spritzmittel betrieben .

Im fortgesetzten Verfahren vor dem BFG hat der Stpfl. eingeräumt, dass er bereits in Ungarn Eigentum an den ausgeführten Produkten erworben habe und als Ausführer tätig geworden sei.

Nachfolgend habe er die Waren an die M-GmbH verkauft.

Abschließend kann daher zusammengefasst werden, dass aus Sicht der Abgabenbehörde die Tätigkeit des Stpfl. auch aus dieser Perspektive nach wie vor als gewerbliche Tätigkeit eingestuft werden muss und die vom Prüfer ermittelten Abgabenschuldigkeiten aufrecht bleiben.

Anhang 1)

Nachstehend wurde vom Prüfer versucht, an Hand der Unterlagen des BFG die im Rahmen der ungarischen Kft zugekauften Landesprodukte in Relation zu den im Rahmen der ungarischen Kft produzierten und nach Österreich importierten Landesprodukten zu stellen.

1. Zukäufe lt. ungarischer Zollverwaltung in den Jahren 1999 und 2000

Auf Seite 13 des BFG - Konvoluts werden die in den Jahren 1999 und 2000 auf Basis eines Amtshilfeverfahrens von der ung. Zollverwaltung im Rahmen einer Betriebsprüfung bei der Kft festgestellten, zugekauften Ernteerzeugnisse dar gestellt.

Konkret handelt es sich dabei um Zukäufe von :

Mais 720.000 kg (1999) und 88.450 kg (2000)

Gerste 217.460 kg (1999)

Sonnenblumen 15.161 kg (1999)

Diese Mengen wurden lt. Feststellungen der ung. Zollverwaltung nur in einem unbedeutenden Ausmaß in Ungarn und Großteils an den in Österreich ansäss igen Abgpfl verkauft (lt. BH - Unterlagen der Kft).

2. Verhältnis Zukäufe zu Importen lt. ung Zollvwgtg 99 und 00 - mengenmäßig

Auf Seite 24 des BFG-Konvoluts werden die in den Jahren 1999 und 2000 der Abgabenfestsetzung des Zollamtes sowie die Neuberechnung auf Basis der neuen Erkenntnisse lt. obigem Pkt. 1 dargestellt.

Somit wurde auf dieser Seite ein Gegenüberstellung der insgesamt von der Kft nach Österreich importierten Landesprodukte zu den zugekauften Landesprodukten dargestellt.

jeweils in kg :	Gerste	Mais	Weizen	Summe
Festsetzung durch das ZA und damit die Importe	172.760	1.934.870	122.250	2.229.880
Zukäufe lt. ung. Zollvwtg	21.460	720.000	0	1.025.910
richtiger Ansatz ist	217.460	(im J. 1999) 88.450 (im J. 2000)	—	
Basis für die Neuberechnung (NUR die Zukäufe)	172.760	720.000 88.450	0	981.210

Dabei passierte jedoch ein gravierender Schreibfehler, der die gesamte Darstellung rechnerisch unrichtig und kaum nachvollziehbar macht!

Wie obig dargestellt, wurde bei der Textierung der Gerstezukäufe die "7" vergessen, wodurch statt richtig 217.460 kg nur 21.460 kg in Ansatz kamen.

Damit ist auch nachvollziehbar, weshalb sämtliche Importe an Gerste Eingangsabgabenpflichtig behandelt worden sind, da diese zu 100% aus Zukäufen resultierten.

3. Verhältnis Zukäufe zu Importen lt. ung Zollvwtg 99 und 00 - prozentmäßig

Insgesamt ergeben sich aus der vorherigen mengenmäßigen Gegenüberstellung der Landesproduktzukaufe mit den Importen nach Österreich folgende prozentmäßige Anteile der Zukäufe an den Gesamtmengen:

	Gerste	Mais	Weizen	Gesamt
Gesamtimporte	100%	100%	100%	100%
Zukäufe in % der Importe	100%	41,78%	0,00%	46,01%

4. Verhältnis Zukäufe zu Importen lt. ung Zolltg 1998 - mengen- u wertmäßig

Auf Seite 26 des BFG - Konvoluts werden die im Jahr 1998 der Abgabenfestsetzung des Zollamtes sowie die Neuberechnung auf Basis der neuen Erkenntnisse lt. obigem Pkt. 1 dargestellt.

Somit wurde auf dieser Seite eine Gegenüberstellung der insgesamt von der Kft nach Österreich importierten Landesprodukte zu den zugekauften Mengen an Mais 1998 dargestellt.

Dabei wurde lt. ung. Zollverwaltung festgestellt, dass vom Abgpfl in Ungarn insgesamt 1.122.330 kg Mais im Jahr 1998 zugekauft worden sind.

Von dieser Menge wurden in Ungarn 833.120 kg als Inlandsumsätze verkauft womit 289.210 kg übriggeblieben sind.

Lt. Grenzzollamt wurden gesamt 245.270 kg nach Österreich eingeführt, womit die gesamten Einfuhren Deckung in den Zukäufen gefunden haben.

Damit kann davon ausgegangen werden, dass die Einfuhren 1998 zu 100% aus Zukäufen stammen.

4. Resumee des Prüfers bezüglich der Zukäufe

Im gesamten Verfahren wurde unwidersprochen festgestellt, dass der Abgpfl in Ö in den Jahren 1996 bis 1.11.2000 nur als pauschalierter Landwirt mit der "Bewirtschaftung" der gepachteten Apfelplantage im Ausmaß von 1.692 m² tätig war.

Daher wurden in diesem Zeitraum auch keinerlei Landesprodukte (mit Ausnahme der behaupteten Ernte von Äpfeln, die jedoch zu keinerlei Erlösen führten) in Österreich geerntet, sondern ausschließlich die von der Kft zugekauften Landesprodukte "im Rahmen der pauschalierten Landwirtschaft" veräußert.

Somit kann der Beurteilung, ob die Zukaufsgrenze von 25%, um zu beurteilen ob noch LuF oder bereits ein Gewerbebetrieb vorliegt, nur der Import der in der Kft produzierten bzw. von dieser zugekauften Landesprodukte zugrundegelegt werden.

Aus der vorherigen Darstellung ist eindeutig ersichtlich, dass in den Jahren 1998 bis 2000 mit Ausnahme des Weizens, der jedoch nur einen marginalen Anteil der Umsätze ausmacht, bei der Kft bei allen Landesprodukten von Zukäufen im Ausmaß von 41,78% - 100 % auszugehen ist

Damit ist nach Ansicht des Prüfers das Vorliegen einer LuF zu verneinen und von Einnahmen aus Gewerbebetrieb auszugehen.

"Vorlage" vom 29. 3. 2017

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

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

Information durch das Gericht

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

Stellungnahme des Bf vom 15. 5. 2017

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

1. Wiederaufnahme Einkommensteuer 1996 bis 2000

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

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

*Wie im fortgesetzten Zollverfahren nunmehr unstrittig festgestellt führt Herr H***** M***** in Österreich einen landwirtschaftlichen Betrieb und ist als Landwirt anzusehen (UFS 3.4.2013 ZRV/0020-21W/ 12 „zweites Zwischenergebnis“; S 8).*

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

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

2. Vorliegen eines Handelsbetriebes

Da eine Wiederaufnahme in der Einkommensteuer nicht möglich ist, sind auch die Sachbescheide betreffend Einkommensteuer 1996 bis 2000 ersatzlos aufzuheben.

Lediglich ergänzend wird diesbezüglich noch festgehalten, dass auch bezüglich dieser Rechtsfrage im Zollverfahren eindeutig festgestellt wurde, dass es nicht schädlich ist, wenn sich der Österreichische Landwirt zur Bewirtschaftung der Ackerflächen in Ungarn der von ihm gegründeten KFT bedient (UFSW 3.4.2013, ZRV/0020-Z1W/12 „drittes Zwischenergebnis“, S 10).

Es ist daher auch unabhängig von dem Nichtvorliegen eines Wiederaufnahmegrundes die bisherige Vorgehensweise der Berücksichtigung der ungarischen Einkünfte in Österreich

unter Berücksichtigung des Progressionsvorbehaltes (unter Anwendung der EAS 1012) richtig.

Hinsichtlich des im Zollverfahren festgestellten Sachverhaltes, dass in Ungarn in der KFT zugekaufte Waren auch nach Österreich verbracht worden sind, ist festzuhalten, dass von keiner Partei bisher ein Nachweis für ihr jeweiliges Vorbringen erbracht werden konnte.

Fest steht, dass in Ungarn von der KFT Zukäufe getätigt wurden;

Fest steht auch, dass in Ungarn auch Verkäufe stattgefunden haben — die von der ungarischen Zollverwaltung als „unbedeutend“ bezeichnete Menge betrug bspw. im Jahr 1998 bei Mais 833.120 kg.

Fest steht auch, dass die importierte Menge mit den auf den Eigenflächen der KFT angebauten und üblicherweise erwirtschafteten Mengen gedeckt waren.

Die Behörde hat im Zollverfahren in „freier Beweiswürdigung“ eine Entscheidung zum Nachteil des Steuerpflichtigen getroffen, in dem es die gesamten Einfuhren den zugekauften Waren zugeordnet hat.

Im Zollverfahren wurde darüber hinaus festgestellt, dass für das Jahr 1997 sowie 2001 und folgende keine Zukäufe in Ungarn stattgefunden haben, sodass in diesen Jahren selbst unter der Annahme von steuerschädlichen (Teil-) Einfuhren, keine andere Beurteilung als bisher vorgenommen möglich ist.

Wir möchten an dieser Stelle nochmals darauf hinweisen, dass aufgrund von nicht Vorliegens von neuen Tatsachen bereits die Wiederaufnahme für die Jahre 1996 bis 2000 nicht rechtens ist.

Bemerkungen zur Stellungnahme des Finanzamtes vom 29.3.2017:

1. Da im gegenständlichen Fall aufgrund der vorliegenden Erkenntnisse (so insbesondere UFS vom 3.4.2013, sowie VwGH vom 17.3.2016) sowohl die Stellung als Landwirt in Österreich als auch die Beteiligung in Ungarn an der bestehenden KFT als nicht schädlich für die Zollbefreiung anzusehen ist, ist die in der Stellungnahme getroffene Beurteilung der KFT (noch immer) unrichtig und deshalb auch die damit in Zusammenhang stehende steuerliche Schlussfolgerung.

*Die KFT ist Herrn M***** zuzurechnen, die Zollbefreiungsverordnung ist anzuwenden und daher sind die Einfuhren NICHT als Zukäufe zu werten, sondern als Eigenproduktion des österreichischen Landwirtes.*

*2. Die Erhebungen der ungarischen Zollbehörde — endend in einem 1,1/2 Seiten Brief an das BMF - haben nicht erwiesen, dass es sich bei den eingeführten Waren um Zukäufe in Ungarn handelt, es wurde lediglich darüber informiert, dass der Großteil der Waren nach Österreich, an Herrn M*****, verkauft worden sind. Es wurde auch festgestellt, dass Waren in Ungarn verkauft wurden.*

Die österreichische Behörde hat in freier Beweiswürdigung dies dem zu würdigenden Sachverhalt zugrunde gelegt (siehe oben) — ein Beweis liegt nicht vor !

3. Umsatzsteuer

a) 1997 — 2000

Für diese Jahre erfolgten Erstbescheide.

Wie in der Berufung ausgeführt und nun im zollrechtlichen Verfahren bestätigt (siehe auch Ausführungen zu 2.), liegen für die gesamten Einkünfte solche aus Landwirtschaft vor und unterliegen den Pauschalierungsvorschriften des § 22 UStG.

b) Vorläufige Umsatzsteuerbescheide 2001 und 2002

Wenn die Behörde an diesen Bescheiden festhält (Stellungnahme vom 28.3.207), verkennt sie die Rechtslage, weil jedenfalls - auch bei Festhalten der von ihr vorgenommenen unrichtigen ertragsteuerlichen Folgen — ab dem Jahr 2001 keine relevanten Einfuhren mehr erfolgt sind.

Wir weisen in diesem Zusammenhang nochmals auf Tz 25 des Betriebsprüfungsberichtes hin, in der bereits festgestellt wird, dass das Vorliegen einer pauschalierten Landwirtschaft (nur) für den Zeitraum bis 1.11.2000 nicht gegeben ist.

Diese Rechtslage hat sich in der Zwischenzeit bestätigt.

4. Anregung zu einem Erörterungstermin gemäß § 269 Abs 3 BAO

Aufgrund der Komplexität des Beweisverfahrens und der damit in Zusammenhang stehenden Rechtsfragen regen wir die Abhaltung eines Erörterungsgespräches an.

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

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

Sachverhalt:

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

Beweismittel:

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

Stellungnahme:

Die Abweisung des Beschwerdebegehrens wird beantragt.

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

Wiederaufnahme Einkommensteuer

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

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

Der Betriebsprüfungsbericht ist oben wiedergegeben.

Berufung

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

Beschwerdevorentscheidung

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

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

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

Der Prüfer hat im BP-Bericht vom 29.06.2004 ausgeführt, dass zur Einkommensteuer 1996- 2000 Feststellungen getroffen wurden, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs 4 BAO erforderlich machen und dazu ergänzt, dass die Wiederaufnahme unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung erfolgte. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Zu Ihrem Berufungsvorbringen (Beschwerdevorbringen) ist auszuführen:

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

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

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

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

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

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

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

Als Beweismittel neu hervorkommen können etwa Urkunden oder Aufzeichnungen.

Bei einer Beschwerde gegen die Wiederaufnahme von Amts wegen hat die Behörde die Eignung der im Verfahren angegebenen Gründe zu prüfen, wobei entscheidungswesentlich ist, ob der Abgabenbehörde im wiederaufzunehmenden

Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt war, dass sie bereits in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können. (VwGH 24.02.2004, 2000/14/0186).

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

- *) Die fehlende Bewirtschaftung der zugepachteten Fläche.*
- *) Die Fremdzukäufe und der nachfolgende Export dieser Landesprodukte durch die ungarischen Kft.*
- *) Die steuerliche Nichterfassung der Differenz zwischen dem ungarischen und dem österreichischen Marktpreis.*
- *) Die Beteiligung eines fremden Dritten an der ungarischen Kft.*
- *) Die Provisionserlöse Ka***** (nur 1998).*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Vorlageantrag

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

Sehr geehrte Damen und Herren,

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

Gleichzeitig bringen wir gegen die Beschwerdevorentscheidung ergänzend noch folgendes vor:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Alle weiteren Aussagen wurden zu den Sachbescheiden vorgebracht.

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

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

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

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

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

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

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

Der Richter hält zu den beim Bundesfinanzgericht anhängigen Verfahren fest:

Anhängig sind folgende Verfahren:

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

Für den Fall einer Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht werden daher jedenfalls zwei mündliche Verhandlungen, eine betreffend Umsatzsteuer vor dem Einzelrichter

und eine betreffend Wiederaufnahme/Einkommensteuer vor dem Senat, darüber hinaus allenfalls eine weitere betreffend Einkommensteuer durchzuführen sein.

Ferner wird darauf hingewiesen, dass im Beschluss vom 28. 11. 2016 auf Seite 24 bei den im Erkenntnis UFS 3. 4. 2013, ZRV/0019-Z1W/12 der Neuberechnung zugrunde zu legenden Mengen bei den Zukäufen an Mais laut ungarischer Zollverwaltung infolge eines Schreibfehlers statt "217.460 kg" "21.460 kg" angegeben wurde. Dem Erkenntnis UFS 3. 4. 2013, ZRV/0019-Z1W/12 lag der Betrag von "217.460 kg" zugrunde.

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

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

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

Ergebnis

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Das Gericht hält fest, dass seitens der steuerlichen Vertretung mit E-Mail vom 12. 12. 2017 an die belangte Behörde und an das Gericht eine zahlenmäßige Darstellung der

Änderungen bei der Umsatzsteuer im Sinne der Erörterung vom 30. 10. 2017 übermittelt wurde.

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

Die Vertreterin des Finanzamts erklärt diese Unterlage zu prüfen.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Bescheid des Hauptzollamts Wien vom 13. 11. 2003

Laut vorgelegter Kopie des Bescheids des Hauptzollamts Wien vom 13. 11. 2003 wurde D***** Ka***** Zoll i. H. v. 81.955,68 € sowie Einfuhrumsatzsteuer von 12.736,20 € samt Abgabenerhöhung von 25.778,28 € vorgeschrieben.

In der Begründung führt die Zollbehörde unter anderem aus:

*Durch das von Herrn H***** M***** als geschäftsführender Gesellschafter geleitete ungarische Unternehmen "En***** kft., ..." erfolgten Zukäufe von Mais, der an Ihr ungarisches Unternehmen "Ma***** D***** Fö***** Kft, ..." und an Sie als natürliche Person weiterverkauft wurde. Der von Ihrem ungarischen Unternehmen zugekaufte Mais wurde in weiterer Folge ebenfalls an Sie als natürliche Person weiterverkauft*

Der zugekaufte Mais wurde als im Sinne der Zollbefreiungsverordnung begünstigt erwirtschaftete Feldfrucht abgabenfrei in das Zollgebiet eingebracht.

Gemäß Art. 204 Abs. 1 Buchstabe b ZK ist eine Einfuhrzollschuld entstanden, da auf Grund der Bestimmungen des Titels IX der Zollbefreiungsverordnung nach dem oben dargestellten Sachverhalt die Voraussetzungen für eine eingangsabgabenfreie Einbringung in die Gemeinschaft nicht erfüllt wurden.

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

Äußerung des Finanzamts vom 14. 3. 2018

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

Zur wirtschaftlichen Zurechnung der in Ungarn von der Kft. produzierten Erzeugnisse

*Unter Tz 1 des BP-Berichts vom 15.06.2004 hat der Prüfer ua. festgestellt, dass die Beziehungen zwischen dem Stpfl. und der En*****-Kft. sich als solche dargestellt haben wie sie zwischen fremden Geschäftspartnern üblich sind. Aus der Stellungnahme des Prüfers vom 03.09.2004 geht weiters hervor, dass an der streitgegenständlichen ungarischen En*****-Kft, später umbenannt in M*****-Kft, ursprünglich der völlig fremde Dritte Wa***** E***** mit 50% beteiligt war. Der Gesellschafter gab im Verfahren an, dass er seine Stammeinlage selbst und in bar einbezahlt, sich um die Geschäfte der Kft. aber nicht gekümmert hat.*

Der fremde Dritte war aber — unabhängig von etwaigen sonstigen Leistungen für die Gesellschaft - unstrittig Gesellschafter der Kft, weshalb schon aus diesem Grund die Identität der Rechtssubjekte zu verneinen ist. An dieser Rechtsansicht wird von der Behörde weiter festgehalten und auch aus folgenden weiteren Gründen vom Nichtvorliegen einer einheitlichen unternehmerischen Tätigkeit des Bf. ausgegangen:

*Bei der En***** Kft. sowie später der Mosony Kft. handelte es sich - unabhängig von der Gesellschafterstruktur - um selbständige, mit einer österreichischen GmbH vergleichbare Kapitalgesellschaften, die eigenständige Rechts- und Steuersubjekte darstellten.*

Der Bf. und diese Gesellschaften waren daher zwei verschiedene Unternehmer, zwischen denen als Leistungsaustausch zu beurteilende Rechtsgeschäfte über Warenlieferungen abgeschlossen wurden. Die ungarischen Gesellschaften sind nämlich als Wirtschaftsgebilde erkennbar selbständig nach außen in Erscheinung getreten (zB als Pächter der in Rede stehenden landwirtschaftlichen Ackerflächen, als Partei in behördlichen Verfahren, als Auftraggeber von Leistungsbezügen von dritten _Unternehmern [zB für die Durchführung des Anbaues und der Ernte], als Abnehmer von Warenlieferungen [zB Zukauf von landwirtschaftlichen Produkten und anderen Warenlieferungen wie Saatgut], als Verkäufer der selbst erzeugten landwirtschaftlichen Produkte sowie der zugekauften Waren an den Bf. und die damit verbundene Ausstellung von Rechnungen an ihn als Einzelunternehmer etc.). Wie bereits in den bisherigen Verfahren ausführlich dargelegt wurde, sind die Bewirtschaftung der landwirtschaftlichen Flächen und die Erzeugung der landwirtschaftlichen Produkte sowie der anschließende Verkauf an den Bf. den angeführten ungarischen Gesellschaften zuzurechnen, die diesbezüglich als selbständige Unternehmer in Erscheinung getreten sind. Dass der Bf. als Abnehmer die von den Kft. erworbenen Waren für seine unternehmerischen Zwecke selbst nach Österreich verbracht hat, führt insoweit zu keinem anderen Ergebnis und bedeutet aus umsatzsteuerlicher Sicht nichts anderes, als dass es sich um die Abholung der von der Kft. im Rahmen eines Leistungsaustauschverhältnisses erworbenen Waren gehandelt hat (Abhollieferungen).

In der zitierten Stellungnahme wurden auch die Rechtsfragen von Zukäufen bei land-und forstwirtschaftlichen Betrieben bereits beleuchtet:

Im Rahmen der Einkunftsart Land- und Forstwirtschaft werden Erträge aus der Erzeugung von pflanzlichen und tierischen Produkten mit Hilfe der Naturkräfte ebenso wie die Vermarktung eigener land- und forstwirtschaftlicher Urprodukte erfasst.

Kommt es im Rahmen land- und forstwirtschaftlicher Betriebe zu Zukäufen (Urprodukte oder be- und verarbeitete Produkte) dann gelten § 21 Abs. 1 EStG 1988 folgend für die Abgrenzung zum Gewerbebetrieb die Bestimmungen des § 30 Abs. 9 bis 11 BewG 1955.

Ein landwirtschaftlicher Betrieb ist auf Grund der Bestimmungen des § 30 Abs. 9 -10 BewG noch anzunehmen, wenn der Einkaufswert der zugekauften Erzeugnisse nachhaltig nicht mehr als 25% des Nettoumsatzes des Betriebes beträgt (s. dazu auch die auch für die USt beachtlichen ertragsteuerlichen Grundsätze in EStR 2000 Rz 5045 ff.).

Durch die Erhebungen der ungarischen Zollbehörde konnte erwiesen werden, dass es sich bei den vom Beschwerdeführer ursprünglich als Eigenproduktion deklarierten und abgabenfrei eingeführten Waren um von der Kft. zugekaufte Feldfrüchte handelte, welche von dieser teilweise selber produziert und teilweise von anderen ungarischen landwirtschaftlichen Betrieben zugekauft und an den Stpfl. weiterverkauft wurden.

(Neben dem Handel mit zugekauften landwirtschaftlichen Produkten hat die ungarische Kft auch noch einen Handel mit Saatgut, Dünge- und Spritzmittel betrieben).

*Lt. vorliegender Rechnungen und Ausfuhranmeldungen wurden von der En***** Kft. große Mengen an Ernteerzeugnissen an den Stpfl. verkauft und nach Österreich ausgeführt.*

Der Stpfl. ist auf den vorliegenden Belegen mit seiner österreichischen Privatadresse als Rechnungsadressat und Warenempfänger ausgewiesen.

*Im fortgesetzten Zollverfahren vor dem BFG hat der Stpfl. selbst eingeräumt, dass es tatsächlich zu Verkaufsgeschäften zwischen ihm und der En*****-Kft. gekommen ist, was auch durch entsprechende Geldflüsse zum Ausdruck kommt.*

*Nachfolgend hat er die Waren an die M*****-GmbH verkauft.*

Da es sich bei den Warenbezügen aus Ungarn somit ausschließlich um Zukäufe handelte, stellt sich die Frage, ob durch die Zupachtung eines Obstgartens im Ausmaß von 16ar — trotz fehlender Bewirtschaftung - ein landwirtschaftlicher Betrieb im Inland vorliegt, so nicht mehr.

Dennoch sei ergänzend darauf hingewiesen, dass der Bf. nach Ansicht des FA im Inland (zumindest bis 1.11.2000) keine ernsthaft beabsichtigte landwirtschaftliche Tätigkeit ausgeübt hat (s. dazu später mehr).

*Im Einzelunternehmen des H***** M***** wurden — da die gepachtete Obstplantage keinerlei Erträge abwarf — ausschließlich von der ungarischen Kft. zugekaufte Produkte weiterverkauft und daraus die vom Prüfer festgestellten Umsätze erwirtschaftet. Im Zuge der BP wurden daher die vom Stpfl. seit 1997 von der En*****-Kft (bzw. nachfolgend M***** Hungariaet) zugekauften und in weiterer Folge wieder veräußerten Landesprodukte als gewerbliche Tätigkeit im Rahmen eines inländischen Handelsbetriebes beurteilt.*

*Die Tätigkeit des H***** M***** ist damit jedenfalls als gewerbliche Tätigkeit zu qualifizieren.*

Sind in einem Drittland produzierte Waren in die ust-rechtliche Pauschalierung gem. § 22 UStG 1994 einzubeziehen?

*Gemäß § 22 Abs. 1 erster Satz UStG 1994 in der für den Beschwerdezeitraum maßgeblichen Fassung wird bei nichtbuchführungspflichtigen Unternehmern, die Umsätze **im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes** ausführen, die Steuer für diese Umsätze mit 10 % der Bemessungsgrundlage festgesetzt. Daraus ergibt sich, dass sich die Besteuerung nach Durchschnittssätzen auf alle Umsätze des im Inland gelegenen **land- u. forstwirtschaftlichen Betriebes** einschließlich der Umsätze der*

land- und forstwirtschaftlichen Nebenerwerbe und der Nebenbetriebe erstreckt. Der Durchschnittssatzbesteuerung unterliegen die Umsätze für Lieferungen und sonstige Leistungen, der Eigenverbrauch, die Hilfsgeschäfte, die Veräußerung und die Entnahme eines Betriebes.

Bewirtschaftet ein pauschalierter Land- und Forstwirt von seiner inländischen Hofstelle aus landwirtschaftliche Flächen, die im grenznahen Bereich eines anderen Mitgliedstaates gelegen sind, und verbringt er die geernteten Feldfrüchte zur weiteren Verwertung in das Inland, unterliegen die aus diesen Ernteerträgen im Inland erzielten Umsätze nach Ansicht des FA dann der Durchschnittssatzbesteuerung gemäß § 22 UStG 1994, wenn der Unternehmer die Verfügungsmacht über die im Ausland gelegenen landwirtschaftlichen Flächen hat und er im Inland einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb betreibt, von dessen Betriebssitz aus er die ausländischen Flächen bewirtschaftet. Voraussetzung ist somit, dass sowohl die im Ausland gelegenen landwirtschaftlichen Flächen als auch die darauf erzeugten landwirtschaftlichen Produkte unmittelbar und uneingeschränkt dem inländischen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb des Unternehmers zuzuordnen sind. Ob für die Einfuhr der auf den ausländischen Flächen selbst erzeugten und anschließend für Verwertungszwecke in das Inland verbrachten Produkte nach den zollrechtlichen Vorschriften eine EUST-Befreiung anwendbar ist (s. diesbezüglich die vorangegangenen Zollverfahren), ist für die umsatzsteuerrechtliche Zurechnung der Umsätze sowie für die Frage des Vorliegens eines einheitlichen LuF-Betriebes über die Grenze ohne zwingende Bedeutung, wenn die Verbringung der Waren in das Inland im Rahmen von Liefergeschäften erfolgte.

*Wie bereits oben dargelegt wurde, war die Voraussetzung eines einheitlichen, dem Bf. zurechenbaren LuF-Betriebes, dem auch die ungarischen Flächen zuzuordnen sind, nach Auffassung des FA im Beschwerdezeitraum nicht erfüllt, zumal die En**** Kft. (später: M****-Kft) mit Sitz in Ungarn, an der der Bf. zwar beteiligt war, deren eigenständige Unternehmereigenschaft aufgrund der Sachverhaltslage jedoch eindeutig feststeht, die betreffenden in Ungarn gelegenen Flächen — aus welchen Gründen immer — von den ungarischen Grundstückseigentümern gepachtet hat und die daraus erwirtschafteten landwirtschaftlichen Erzeugnisse nachweislich (Rechnungen liegen vor) an den Bf. verkauft hat, der sie wiederum im Inland weiterverkauft hat. Dass der Bf. als Geschäftsführer dieser Gesellschaft die wesentlichen unternehmerischen Entscheidungen für den Anbau und die Ernte getroffen hat, kann nicht in Abrede gestellt werden, ändert jedoch nichts daran, dass aus umsatzsteuerlicher Sicht aufgrund des Trennungsprinzips zwischen Gesellschaft und Gesellschafter die Bewirtschaftung dieser Flächen der ungarischen Kft. zuzurechnen ist. Schon daraus ergibt sich, dass der Bf. diese Flächen nicht vom Inland aus bewirtschaftet haben kann. Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse ist vielmehr davon auszugehen, dass sich die Tätigkeit des Bf. in Österreich (zumindest bis 1.11.200) auf eine reine Handelstätigkeit beschränkt hat und daher die Weiterverkäufe der in Ungarn erworbenen landwirtschaftlichen Erzeugnisse nicht im Rahmen eines LuF-*

Betriebes iSd § 22 Abs. 1 UStG 1994, sondern eines Gewerbebetriebes erfolgten, sodass diese Umsätze nicht der Pauschalbesteuerung unterliegen.

Aber auch für den Fall, dass das BFG diese Auffassung nicht teilen sollte, ist nach Ansicht des FA die Pauschalbesteuerung für die Umsätze aus den in Ungarn produzierten landwirtschaftlichen Produkten nicht anwendbar, weil es aus umsatzsteuerlicher Sicht beim Bf. überhaupt an einem landwirtschaftlichen Betrieb (= einer landwirtschaftlichen Tätigkeit) im Inland gefehlt hat:

Wie bereits oben ausgeführt wurde, spricht schon der Umstand, dass die Zukaufsgrenze von 25% des Nettoumsatzes (wenn ein solcher überhaupt erzielt wurde) bei Weitem überschritten wurde, für das Vorliegen eines Gewerbebetriebes im Inland. Zudem ist im zu beurteilenden Fall nach Ansicht des FA aber auch davon auszugehen, dass der Bf. im Inland einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb (zumindest bis 1.11.2000) überhaupt nicht bzw. zumindest nicht ernsthaft betrieben hat.

Nach den Feststellungen der BP hat der Bf. im Jahr 1996 eine Obstanlage im Ausmaß von 1692 m² zugepachtet. Ein Pachtschilling wurde nur im Jahr 1996 (ATS 3000,—/kein Beleg) entrichtet. In den Folgejahren wurden keine Pachtzahlungen geleistet und infolge fehlender Nutzung vom Verpächter auch nicht eingefordert. (Der Stpfl. behauptete eine Gegenverrechnung mit Schulden des Verpächters, konnte dazu aber keine Unterlagen beibringen). Ab 01.11.2000 bewirtschaftete der Stpfl. nach eigenen Angaben 1,36 ha Weingarten und 8,25 ha Ackerfläche in Österreich.

Abgesehen davon, dass der Bf. bis 1.11.2000 über keine Ackerflächen verfügte, die er mit eigenen Betriebsmitteln selbst bewirtschaftet hat oder in seinem Auftrag durch Dritte bewirtschaften ließ, fehlte es im fraglichen Zeitraum auch an dem typischen Erscheinungsbild eines landwirtschaftlichen Betriebes mit eigener Hofstelle, landwirtschaftlichen Maschinen und Geräten usw.. Auch gibt es aufgrund des festgestellten Sachverhalts keine Anhaltspunkte dafür, dass der Bf. die angepachtete Obstanlage im eher geringen Ausmaß von 16 ar branchenüblich bzw. marktkonform mit Einnahmenerzielungsabsicht bewirtschaftete hätte, wie es § 2 Abs. 1 UStG 1994 für das Vorliegen einer unternehmerischen Tätigkeit verlangt (s. zum Erfordernis der marktkonformen Bewirtschaftung siehe auch VwGH 25.4.2013, 2010/15/0107).

Außerdem konnte bislang nicht der Nachweis erbracht werden, dass er daraus tatsächlich Umsätze iSd § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 erzielt hätte. Der Bf. selbst hat angegeben, diese Fläche überhaupt nur im Jahr 1996 bewirtschaftet zu haben, was nicht auf eine nachhaltige Tätigkeitsausübung hindeutet. Das Anpachten einer verhältnismäßig kleinen Obstgartenfläche, die extensive bzw. eher passiv geprägte lediglich kurzfristige Bewirtschaftung sowie das Fehlen von Umsätzen lassen nach Ansicht des FA den Schluss zu, dass die Anpachtung dieser Flächen nicht für unternehmerische Zwecke, sondern aus anderen Gründen (zB Verwendung des Obstes für private Zwecke) erfolgte. Nicht gänzlich auszuschließen ist auch, dass der Bf. dadurch lediglich die Voraussetzungen für die EUSt-Befreiung bzw. die Anwendung der Pauschalbesteuerung nach § 22 UStG 1994 für die im Inland bewirkten Folgeverkäufe schaffen wollte, also die Gestaltung einzig der

*Steueroptimierung gedient hat. Es spricht somit nach Ansicht des FA Vieles dafür, dass die angepachtete Obstanlage nicht dem unternehmerischen Bereich des Bf. zuzuordnen ist. Seine unternehmerische Tätigkeit im Inland beschränkte sich — wie bereits ausgeführt — auf eine gewerbliche Handelstätigkeit, der auch sämtliche Zukäufe von der ungarischen En***** kft. und daher die daraus erzielten Folgeumsätze zuzurechnen sind.*

Abschließend sei noch darauf hingewiesen, dass nach Auffassung des FA die Anwendung der Pauschalbesteuerung nach § 22 Abs. 1 UStG 1994 [im Beschwerdezeitraum basierend auf Art. 25 der 6. EG-RL] für die in Rede stehenden Umsätze auch mit dem Unionsrecht nicht vereinbar wäre. Nach Art. 25 Abs. 1 der 6. EG-RL können die Mitgliedstaaten auf landwirtschaftliche Erzeuger, bei denen die Anwendung der normalen Mehrwertsteuerregelung oder gegebenenfalls der vereinfachten Regelung nach Artikel 24 auf Schwierigkeiten stoßen würde, als Ausgleich für die Belastung durch die Mehrwertsteuer, die auf die von den Pauschallandwirten bezogenen Gegenstände und Dienstleistungen gezahlt wird, eine Pauschalregelung nach diesem Artikel anwenden. Der EuGH hat in diesem Zusammenhang wiederholt darauf hingewiesen, dass die gemeinsame Pauschalregelung für landwirtschaftliche Erzeuger eine abweichende Regelung ist, die eine Ausnahme von der allgemeinen Regelung der Sechsten Richtlinie darstellt und daher nur insoweit angewandt werden darf, als dies zur Erreichung ihres Ziels erforderlich ist (vgl. EuGH 15. Juli 2004, C-321/02, Harbs, Rn. 27; EuGH, 26. Mai 2005, C-43/04, Stadt Sundern, Rn. 27; EuGH 8. März 2012, C-524/10, Kommission/Portugal, Rn. 49). Zu den beiden Zielen dieser Regelung gehört nach Ansicht des Gerichtshofs jenes, dem Vereinfachungserfordernis zu entsprechen, das mit dem [Anmerkung: zweiten] Ziel eines Ausgleichs der Mehrwertsteuer-Vorbelastung für die Landwirte in Einklang gebracht werden muss. Weiters betont der EuGH in den angeführten Urteilen, dass gemäß Art. 25 Abs. 1 der 6. EG-RL die Mitgliedstaaten auf Landwirte eine Pauschalregelung anwenden „können“, wenn bei diesen die Anwendung der normalen Steuerregelung oder der vereinfachten Regelung auf insbesondere verwaltungstechnische Schwierigkeiten stieße. Angesichts der Ausgestaltung der vom Bf. tatsächlich ausgeübten Tätigkeit (= Handelstätigkeit) ist nicht erkennbar, aus welchen Gründen die Anwendung des regulären Besteuerungssystems beim Bf. zu verwaltungstechnischen Schwierigkeiten führen sollten, die ein Vereinfachungserfordernis iSd Zieles dieser Sonderregelung rechtfertigen könnten. Zudem fehlt es — wie bereits dargelegt wurde — sowohl in Österreich als auch in Ungarn an einem dem Bf. unmittelbar zurechenbaren landwirtschaftlichen Betrieb iSd Art. 25 Abs. 2 zweiter TS der 6. EG-RL [in Österreich umgesetzt durch § 22 Abs. 3 UStG 1994], sodass die Anwendung der Pauschalsteuerung nicht nur vor dem Hintergrund des engen Auslegungsgebots ausgeschlossen ist.

Aus den dargelegten Gründen vertritt das FA daher die Ansicht, dass sämtliche in Österreich bewirkten Handelsumsätze des Bf. der Regelbesteuerung unterliegen.

Ergänzungen zur Provision Ka***:**

*Vom Hauptzollamt Wien wurden Ermittlungen für Zeiträume ab 1995 durchgeführt und darüber eine NS aufgenommen, die in der Sache Ka***** nachfolgende Aussagen trifft:*

*Lt. Auskunft von Fr. Ka***** betraute und bevollmächtigte sie den Stpfl. nach dem Tod ihres Mannes mit der rechtlichen und praktischen Durchführung der Einbringung und des Verkaufes der Feldfrüchte.*

*Beim Zollamt liegt eine Vollmacht vom 28.09.1998 vor, die den Stpfl. zur gänzlichen und zeitlich unbefristeten Vertretung der Frau Ka***** vor dem Zollamt berechtigt.*

(Auf Anregung der Zollbehörde erfolgte am 09.10.1998 eine Einschränkung der Vollmacht auf das Erntejahr 1998 und die Eingangsabgabenbefreiung).

Der Stpfl. hat die gesamte Abwicklung vorgenommen.

(Dieser Sachverhalt wurde auch vom Vorstand des Zollamtes vollinhaltlich bestätigt).

*Der Stpfl. gab dazu an, dass er die Vollmacht lediglich für Auskünfte benötigt und nie dazu verwendet hätte, um für Frau Ka***** gegenüber dem Zollamt tätig zu werden.*

(Beim Zollamt liegt ein Aktenvermerk des Vorstandes vom 15.12.1998 der besagt, dass sich der Stpfl. persönlich über die sachliche und zeitliche Einschränkung der Vollmacht beschwert und entsprechende Schritte in Wien angekündigt habe).

*Auch bei den Pachtverträgen Ka***** kam es lt. Niederschrift zu Ungereimtheiten (Originale waren verschwunden und nachträglich erstellte Verträge waren in Layout und Textierung ident mit den M*****-Verträgen).*

*Ebenfalls umfassend wurden in der Niederschrift die Verkaufsgeschäfte von der En***** Kft an die Ma***** D***** Fö***** Kft und an Fr. Ka***** abgehandelt.*

(Für 1998 wurden 6 Rechnungen ausgestellt und insges. 808.303 kg. Mais verrechnet).

Die Einbringung der Feldfrüchte erfolgte per Bahn und die Anlieferung zum ungarischen Verladebahnhof erfolgte durch den Stpfl.

*Die ungarischen Ausfuhrpapiere weisen die En***** Kft als Anmelder aus und die zollrechtliche Abwicklung erfolgte durch Hr. M***** (lt. Fr. Ka***** und ZA-Vorstand).*

Der Stpfl. bestritt die Vornahme der zollrechtlichen Abwicklung.

*Die eingebrachte Maismenge wurde an die M*****-GmbH weiterverkauft und unmittelbar an diese geliefert.*

Der ZA-Prüfer hat die beweisdienlichen Belege umfassend aufgelistet. (NS Seite 10)

*Zur Bezahlung der Ware wurden von der M***** GmbH am 15.12.1998 zwei Verrechnungsschecks auf D***** Ka***** ausgestellt.*

)Scheck 546887 über ATS 348.698,-- wurde von Fr. Ka*** am selben Tag bar behoben und*

)Scheck 546886 wurde von H*** M***** auf sein Privatkonto bei der Bank Burgenland eingelöst.*

Der ZA-Prüfer stellte die Geldflüsse ausführlich dar und fügte auch die entsprechenden Belege/Zahlungsbestätigungen bei.

*H***** M***** gibt in einer Stellungnahme bekannt, im Auftrag von Fr. Ka***** mit dem ihm durch Scheck zugegangenen Geld wie folgt verfahren zu sein:*

Scheck 917.644,00 ATS

*Überweisung M D Fö***** Kft - 497.971,63 ATS*

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

*Barauszahlung an Fr. Ka***** - 303.013,00 ATS*

Differenz - 46.362,97 ATS

*(Nach diesen Angaben wäre für Hr. M***** — auch ohne Berücksichtigung der Bahnfracht — aus dem Geschäft ein beachtlicher Verlust entstanden):*

*Ein Beleg für die angebliche Barauszahlung an Fr. Ka***** iHv ATS 303.013,00 konnte vom Stpfl. nicht beigebracht werden und der Erhalt dieses Betrages wurde außerdem von Fr. Ka***** bestritten.*

*Beim Erörterungstermin 15.12.2017 hat der steuerliche Vertreter einen Bescheid des Zollamtes betreffend das Jahr 1998 an D***** Ka***** vorgelegt und aus der Begründung geht hervor, dass anlässlich einer Betriebsprüfung nachfolgender Sachverhalt festgestellt wurde:*

*Nach dem Ableben des Ma***** Ka***** beauftrage D***** Ka***** H***** M***** mit der abgabenfreien Hereinbringung von Feldfrüchten aus Ungarn.*

*Durch die En*****-Kft. erfolgten Zukäufe von Mais, die dann an die Ma***** D***** Fö***** Kft. und an die natürliche Person D***** Ka***** weiterverkauft wurden. Der zugekaufte Mais wurde als begünstigt erwirtschaftete Feldfrucht (808.330 kg Mais lt. Bescheidbeilage) abgabenfrei in das Inland verbracht. Im Zuge des Prüfungsverfahrens wurden Fr. Ka***** die Eingangsabgaben vorgeschrieben.*

*Auf genau diesen Vorgang bezieht sich die Prüfungsfeststellung Ka***** und die Ausführungen des Prüfers stehen mit den Ausführungen lt. Bescheid der Zollbehörde im Einklang.*

*Der Stpfl. hat Fr. Ka***** bei der Maisernte 1998 und insbes. bei der nachfolgenden Einbringung der Feldfrüchte unterstützt bzw. manche Aufgaben gänzlich übernommen und dafür eine Entschädigung / ein Entgelt erhalten bzw. richtiger dieses vom Verkaufspreis einbehalten.*

Aus dem vom steuerlichen Vertreter nachgereichten Bescheid des Zollamtes ergeben sich keine Gründe für eine vom Prüfungsverfahren abweichende Entscheidung.

*An den Feststellungen des Prüfers zur Provision Ka***** wird im Beschwerdeverfahren festgehalten.*

*Für eine ggf. erforderliche Zeugenladung wird die Postanschrift der D***** Ka***** lt. aktueller Meldeabfrage übermittelt:*

*D***** Ka******

...

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

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

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

1. Wiederaufnahme Einkommensteuer 1996 bis 2000

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

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

Außerdem ist in den Zollverfahren eindeutig festgestellt worden, dass es nicht schädlich ist, wenn sich der österreichische Landwirt zur Bewirtschaftung der Ackerflächen in Ungarn der von ihm gegründeten KFT bedient (UFSW 3.4.2013; ZRV/0020-1W/12 "drittes Zwischenergebnis", S 10).

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

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

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

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

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

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

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

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

2. Einkommensteuer

Lediglich ergänzend wird diesbezüglich nochmals klargestellt, dass auch bezüglich dieser Rechtsfrage im Zollverfahren eindeutig festgestellt wurde, dass es für die Zollbefreiung nicht schädlich ist, wenn sich der österreichische Landwirt zur Bewirtschaftung der Ackerflächen in Ungarn der von ihm gegründeten KFT bedient (UFSW 3.4.2013, ZRV/0020-ZIW/12 "drittes Zwischenergebnis", S 10).

Die Finanzverwaltung äußerte sich zu diesem Sachverhalt - soweit mir bekannt — erst 1997 erstmals in einer Anfragebeantwortung (EA5 1012), welche ich selbst an das BMF gestellt hatte.

Zur Verdeutlichung, wie unklar die Rechtslage damals offenbar war, gebe ich auch mein Datum der Anfrage bekannt: 10.7.1995

Succus dieser Anfragebeantwortung ist die, dass das Besteuerungsrecht für Gewinne aus unbeweglichem Vermögen dem Liegestaat, dh im konkreten Fall Ungarn zustehen.

Eine Gewinnaufteilung wird zwar unter Heranziehung der Analogie gemäß Art 7 Abs 2 DBA AUT:HUN als denkbar angesehen; bei entsprechend geringer Wertschöpfung in Österreich ist diese aber zu unterlassen.

Für die Feststellung der Wertschöpfung wird auf ein Verhältnis zwischen den entstandenen Kosten der Produktion in Ungarn einerseits und den Kosten der Vermarktung in Österreich andererseits abgestellt.

Da die Vermarktungskosten im gegenständlichen Fall — so wie in den meisten mir bekannten Fällen — in Österreich jedenfalls unter der angeführten Grenze von 20% liegen, sind die ungarischen Einkünfte in Österreich "lediglich" mittels Progressionsvorbehaltes zu berücksichtigen.

Da die in Österreich versteuerten pauschalen Einkünfte vom Einheitswert abgeleitet werden, sind auch für die Ermittlung des Progressionsvorbehaltes die Einheitswertanteile der im Ausland befindlichen Flächen miteinzubeziehen.

Diese Vorgangsweise wurde von den Finanzämtern auch in den gegenständlichen Jahren immer so vollzogen.

Hinsichtlich des im Zollverfahren zugrundegelegten Sachverhaltes, dass in Ungarn in der KFT zugekaufte Waren auch nach Österreich verbracht worden sind, ist festzuhalten, dass im gesamten bisherigen Verfahren von keiner Partei bisher ein Nachweis für ihr jeweiliges Vorbringen erbracht werden konnte.

*Die Erhebungen der ungarischen Zollbehörde — endend in einem 1 1/2 Seiten Brief an das BMF - haben nicht erwiesen, dass es sich bei den eingeführten Waren um Waren aus Zukäufen in Ungarn handelt, es wurde lediglich darüber informiert, dass der Großteil der Waren nach Österreich, an Herrn M*****, geliefert worden sind.*

Fest steht zwar, dass in Ungarn von der KFT Zukäufe getätigt wurden; fest steht allerdings auch, dass in Ungarn ebenfalls Verkäufe stattgefunden haben — die von der ungarischen Zollverwaltung diesbezüglich als "unbedeutend" bezeichnete Menge betrug bspw. im Jahr 1998 bei Mais immerhin 833.120 kg.

Fest steht auch, dass die importierte Menge mit den auf den Eigenflächen der KFT angebauten und üblicherweise erwirtschafteten Mengen gedeckt waren.

*Die Behörde hat im Zollverfahren in "freier Beweiswürdigung" eine Entscheidung zum Nachteil des Steuerpflichtigen getroffen, in dem es die gesamten Einfuhren den zugekauften Waren zugeordnet hat. Dies im wesentlichen mit der Begründung, dass Herr M***** seiner Mitwirkungspflicht nicht nachgekommen sei.*

Diese Feststellung, dass es sich bei den eingeführten Erzeugnissen um Zukäufe in Ungarn handelte, wurde nicht schlüssig nachvollziehbar begründet und ist auch im Sinne einer allgemeinen Verkehrsauffassung nicht zu begründen: warum sollen gerade die Zukäufe nach Österreich eingeführt worden sein und die Eigenproduktion in Ungarn verkauft worden sein ?

Wir weisen auch nochmals darauf hin, dass es betreffend Gerste ab dem 05.08.1998 unstrittig zu keiner Einfuhr mehr nach Österreich gekommen ist. Dem Akteninhalt des Zollverfahrens ist jedoch zu entnehmen, dass durch die Kft auch noch am 6.10. (71.800 kg) und am 15.12. 1998 (36.550 kg) Zukäufe erfolgten, die die Behörde auch in die im Zeitraum 16.7. bis 31.7. 1998 gesamt abgeschriebene Menge von 309.080 kg einrechnete.

Es ist unlogisch und absolut nicht nachvollziehbar, dass eine zu einem viel späteren Zeitraum erworbene Ware bereits zu einem früheren Zeitpunkt als "eingeführt" angesehen wird.

Es zeigt sich daher auch an diesem Beispiel, dass die Sachverhaltsbeurteilung des Zollverfahrens betreffend Menge und Höhe der relevanten Einfuhren unrichtig sind.

Da diese — unrichtigen — Feststellungen für das Abgabenverfahren jedenfalls nicht bindend sind, wären diesbezüglich - falls es zu einer Wiederaufnahme und

Entscheidung in den Sachbescheiden betreffend Einkommensteuer kommt — neue Sachverhaltsermittlungen notwendig.

Abschließend verweisen wir noch darauf, dass in den Jahren 1997 sowie 2001 und folgende keinerlei Zukäufe in Ungarn stattgefunden haben, sodass in diesen Jahren selbst unter der Annahme von steuerschädlichen (Teil-) Einfuhren, keine abgeänderten Bescheide zu ergehen haben.

Der wahre wirtschaftliche Gehalt sowie der einer eventuellen Entscheidung — falls die Wiederaufnahme doch zugelassen werden sollte - zugrunde liegende Sachverhalt stellt sich daher so dar, dass die gesamte Produktion und der Verkauf der landwirtschaftlichen Produkte Herrn H** M***** als natürliche Person zuzurechnen sind.***

3. Umsatzsteuer

a) 1997 — 2000

*Wie in der Berufung ausgeführt und nun im zollrechtlichen Verfahren bestätigt (siehe auch Ausführungen zu 2.), liegen für die gesamten Einkünfte solche aus Landwirtschaft vor und **sind die Pauschalierungsvorschriften des § 22 UStG anzuwenden.***

Ich darf diesbezüglich (nochmals) auf meine damalige Anfrage an das BMF aus 1995 verweisen, welche in einer gesonderten Beantwortung meine in der Anfrage geäußerte Rechtsansicht diesbezüglich bestätigt hat (Anfrage + Beantwortung anbei).

Im gegenständlichen Fall erfolgte zwar die Produktion im Rahmen einer ungarischen Kapitalgesellschaft, diese ist jedoch lediglich aus zivilrechtlichen Gründen in Ungarn gegründet worden und hatte vorwiegend den Zweck, den ungarischen Ausfuhrbestimmungen Genüge zu tun.

In der Zolldokumentation ist ebenfalls dargestellt, dass Voraussetzung für die Anwendung der Zollbefreiung die im Drittland gelegenen Grundstücke von einem Landwirt bewirtschaftet werden, der über einen grenznahen Betriebssitz im Zollgebiet verfügt. Die Beteiligung des österreichischen Landwirts an einer ausländischen Kapitalgesellschaft ist unschädlich. Bei einem derartigen Sachverhalt ist nämlich der inländische Landwirt als Bewirtschafter im Drittland anzusehen (vgl. etwa ZK — 1840/8—III/2/00).

*Es ist daher die Produktion und die Einfuhr Herrn H***** M***** als natürlicher Person zuzurechnen.*

*Herr M***** verkauft landwirtschaftliche Erzeugnisse.*

Da auch durch die erzielten Umsätze die damalige Buchführungspflicht von ATS 5 Mio nicht überschritten worden ist, sind die Voraussetzungen für die Anwendung des § 22 UStG gegeben.

b) Vorläufige Umsatzsteuerbescheide 2001 und 2002

Da ab dem Jahr 2001 keine - von der Behörde als schädlich betrachtete - Einfuhren mehr erfolgt sind, liegen für diese Jahre jedenfalls nur landwirtschaftliche Einkünfte vor, für die die Pauschalierungsvorschriften des § 22 UStG zur Anwendung kommen.

Beigefügt war folgender Schriftverkehr mit dem BMF:

Anfrage vom 10. 7. 1995

Anfrage einer Steuerberatungsgesellschaft vom 10. 7. 1997 an das Bundesministerium für Finanzen:

Anfrage - Einkommen und umsatzsteuerliche Beurteilung von Umsätzen von Landwirten, die entlang der österreichischen Grenze in Drittländern landwirtschaftliche Flächen (Betriebe) bewirtschaften

... beziehend auf ein Telefonat ... vom 7.7.1995 werden Art. 39 ff Zollbefreiungsverordnung EWG 918/83 in Österreich durch eine Novelle zum Zollrechtsdurchführungsgesetz übernommen. Landwirte, deren Betriebsstätte in Österreich nicht mehr als 5 km Luftlinie von der Grenze entfernt liegt und deren Äcker in Ungarn nicht mehr als 5 km von der Grenze entfernt sind, haben bei der Einfuhr der landwirtschaftlichen Erzeugnisse keinen Zoll und keine Einfuhrumsatzsteuer zu entrichten.

1. Einkommensteuerrechtliche Beurteilung

Gemäß Art. 6 DBA Österreich/Ungarn dürfen Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem dieses Vermögen liegt.

Gemäß Art. 7 sind Gewinne eines Unternehmens nur in diesem Staat zu besteuern, es sei denn, daß das Unternehmen seine Tätigkeit im anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte ausübt. In diesem Fall sind die Gewinne, soweit sie dieser Betriebsstätte zuzurechnen sind, in dem. anderen Staat zu besteuern.

Artikel 7 ist grundsätzlich nach dem OECD Musterabkommen dem österreichischen Begriff "Gewerbebetrieb" gleichzusetzen. Es kann daher unseres Erachtens zu keiner Gewinnaufteilung (Festlegung von Verrechnungspreisen) in diesem Fall kommen, sondern sind gänzliche Gewinne aus den Veräußerungen der landwirtschaftlichen Erzeugnisse, die in Ungarn gewonnen und nach Österreich eingeführt worden sind, in Ungarn zu besteuern.

Gemäß Art. 22 darf Österreich für das in Österreich erzielte Einkommen den Steuersatz anwenden, der auf das gesamte Einkommen des Steuerpflichtigen entfallen würde (Progressionsvorbehalt).

Diese Beurteilung tritt sowohl für buchführende als auch für pauschalisierte Land- und Forstwirte zu.

2. Umsatzsteuerrechtliche Beurteilung

Landwirtschaftliche Produkte sind grundsätzlich mit dem ermäßigten Steuersatz von 10 % zu besteuern

Für den Bereich der Umsatzsteuer gibt es nur ein einheitliches Unternehmen gemäß § 2 Abs. 1 UStG 1994: "das Unternehmen umfaßt die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers."

Aus diesem Grund ist die Lieferung der landwirtschaftlichen Erzeugnisse aus der ungarischen Betriebsstätte in die österreichische Betriebsstätte des gleichen Unternehmers als Innenumsatz nicht steuerbar. Der Verkauf ist mit dem ermäßigten Steuersatz (siehe oben) in die Umsatzsteuervoranmeldung des buchführenden Betriebes aufzunehmen.

Der umsatzsteuerlich pauschalierte Betrieb hat gemäß § 22 Abs. 1 UStG 1994 ebenfalls 10% Umsatzsteuer in Rechnung zu stellen; die diesen Umsätzen zuzurechnenden Vorsteuerbeträge werden in gleicher Höhe festgesetzt.

Wir ersuchen Sie, uns mitzuteilen, ob die oben angeführte Rechtsmeinung richtig ist, und verbleiben in Erwartung Ihrer geschätzten Antwort ...

Antwort vom 28. 2. 1997

Das Bundesministerium für Finanzen antwortete der anfragenden Steuerberatungsgesellschaft mit Datum 28. 2. 1997:

Betr: Einkommen- und umsatzsteuerliche Beurteilung von Umsätzen von Landwirten, die entlang der österreichischen Grenze in Drittländern landwirtschaftliche Flächen (Betriebe) bewirtschaften.

Auf Ihr Schreiben vom 24. 1. 1997, Ihr Zeichen ..., wird Ihnen mitgeteilt, daß seitens des Bundesministeriums für Finanzen gegen die von Ihnen vertretene Rechtsauffassung hinsichtlich der umsatzsteuerlichen Beurteilung keine Bedenken bestehen.

Beschluss vom 27. 3. 2018

Mit Beschluss vom 27. 3. 2018 übermittelte das Gericht den Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens die gemäß Auftrag vom 15. 12. 2017 erstatteten Schriftsätze vom 14. 3. 2018 und vom 22. 3. 2018 mit dem Ersuchen um Kenntnisnahme und Äußerung zum jeweiligen Schriftsatz der Gegenseite bis 18. 5. 2018. Als Termin für die mündliche Verhandlung sei der 18. 6. 2018 in Aussicht genommen, eine allfällige Verhinderung wäre bis 13. 4. 2018 unter Bekanntgabe dreier möglicher Alternativtermine dem Gericht bekannt zu geben.

Eine Verhinderung wurde bis 13. 4. 2018 nicht bekannt gegeben.

Gegenäußerung des Finanzamts vom 17. 5. 2018

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

1.) Wiederaufnahme Einkommensteuer 1996-2000

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

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

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

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

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

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

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

Die Abgabenbehörde hatte die neu hervorgekommenen Tatsachen rechtlich zu würdigenden.

2.) Einkommensteuer

Bezugnehmend auf eine Auskunftserteilung des BMF (EAS 1012) geht der steuerliche Vertreter von einer Steuerpflicht im Liegestaat und bedingt durch das Fehlen einer entsprechenden Wertschöpfung in Österreich von einer Erfassung der ungarischen Einkünfte mittels Progressionsvorbehalt aus und bezieht für die Ermittlung des Progressionsvorbehaltes die Einheitswertanteile der ungarischen Flächen in die Berechnung ein.

Zusätzlich führt die steuerliche Vertretung an, dass von der Kft unbestritten auch Zukäufe getätigt wurden, die im Zollverfahren getroffene Zuordnung betreffend Menge und Höhe jedoch unrichtig sei.

Zu diesem Vorbringen des steuerlichen Vertreters wird auf die ausführliche Stellungnahme vom 14.03.2018 verwiesen.

3.) Umsatzsteuer

*Dazu ist ergänzend zur Stellungnahme vom 14.03.2018 noch anzuführen, dass hier ein Zusammenhang zwischen der Anfrage des Dr. Br***** vom 10.07.1995 (Zeichen Bp/EC) und der Beantwortung des Mag. Sch***** (BMF) vom 28.02.1997, welche an Dipl. Ing. U***** gerichtet ist und sich auf ein Schreiben vom 24.01.1997 (Zeichen Ur/DE) bezieht, nicht hergestellt werden kann.*

Die von der Behörde zur Frage der Umsatzsteuer vertretene Rechtsansicht wurde in der Stellungnahme vom 14.03.2018 bereits umfassend dargestellt, weshalb weitere Ausführungen entbehrlich scheinen.

Ergänzende Stellungnahme des Bf vom 18. 5. 2018

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Niederschrift im Zollverfahren

Das Finanzamt legte elektronisch jene Niederschrift im Zollverfahren, auf die es sich in Bezug auf die "Provision Ka*****" stützt, in Form eines Entwurfsausdrucks (ohne Unterschriften und Datum) vor. Die Niederschrift aus dem Jahr 2003 (GZ: 100/2*****/040/00) betrifft H***** M***** als Partei, sie wurde im Beisein sowohl seines rechtsfreundlichen als auch seines steuerlichen Vertreters aufgenommen.

In Sachen D***** Ka***** enthält diese Niederschrift folgende Ausführungen:

... 4. Sachverhalt

4.1. Allgemeines

Der vorliegenden Niederschrift vorausgehend und im Sachverhalt berücksichtigt sind Niederschriften der

Außen- und Betriebsprüfung Zoll mit

*- Herrn H***** M***** (Begünstigter, GZ: 100/2*****/016/00)*

*- Frau D***** Ka******

sowie Niederschriften des

HZA Wien als Finanzstrafbehörde I. Instanz mit

*- Herrn H***** M******

*- Frau D***** Ka******

*Die Niederschrift der Außen- und Betriebsprüfung Zoll GZ.: 100/2*****/016/00 führte zu den nachfolgend angeführten Schlussfolgerungen: ...*

*Aufgrund der Ergebnisse eines Amtshilfeersuchens an die ungarische Zollbehörde wurden durch die "En***** Kft. (M***** HUNGARIA Kft)" in den Jahren 1998 - 2000*

1.930.780 kg	Mais
526.540 kg	Gerste
92.000 kg	Weizen
51.638 kg	Sonnenblumenkerne

*in Ungarn zugekauft. Diese Feldfrüchte seien überwiegend nach Österreich an die natürliche Person "H***** M*****" verkauft worden.*

*In einer Stellungnahme von Herrn H***** M***** vom 01.03.2002 verweigerte dieser der Außen- und Betriebsprüfung Zoll die Einsicht in die Buchhaltung des ungarischen Unternehmens "En***** Kft. (M***** HUNGARIA Kft)", da diese seiner Ansicht nach nicht prüfungsrelevant seien.*

*In einer Stellungnahme von Herrn H***** M***** vom 04.04.2002 bezeichnete dieser die Ergebnisse des Amtshilfeersuchen an die ungarische Zollbehörde als unrichtig und legte Verkaufsrechnungen über 833.120 kg Mais vor.*

*Gemäß diesen Unterlagen hätte ein Weiterverkauf von Mais, der in Ungarn durch das ungarische Unternehmen "En***** Kft" zugekauft wurde, an die "Ma***** D***** Fö***** Kft, H-94***** Fe*****", an "D***** Ka*****, A-7***** W*****" sowie an Herrn "Ro***** Pu*****", A-7**** An*****" stattgefunden.*

*Die restlichen zugekauften Feldfrüchte seien laut Angabe von Herrn H***** M***** ebenfalls in Ungarn verkauft worden, ...*

*Die an die "Ma***** D***** Fö***** Kft." sowie an D***** Ka***** weiterverkaufte Menge entspricht der für "D***** Ka*****, A-7***** W*****, ..." abgabenfrei eingebrachten Menge. ...*

4.2. Weiterverkauf von zugekauften Feldfrüchten in Ungarn ...

*4.2.2. Ma***** D***** Fö***** Kft / D***** Ka******

*Gegenüber dem Grenzzollamt wurde eine Bewirtschaftung von grenznahen ungarischen landwirtschaftlichen Nutzflächen durch den österreichischen Landwirt Ma***** Ka***** angegeben.*

*Herr Ka***** verstarb am ... 1998 vor einer etwaigen Maisernte.*

*Die Rechtsnachfolge trat seine Gattin, Frau D***** Ka***** an.*

*Laut Frau D***** Ka***** betraute und bevollmächtigte sie Herrn "H***** M*****", geb. am ... 1971, wohnhaft in A-7***** W*****, ..." mit der rechtlichen und praktischen Durchführung der Einbringung und des Verkaufs der Feldfrucht.*

*Beim Zollamt Pamhagen liegt eine von Frau D***** Ka***** unterzeichnete Vollmacht vom 28.09.1998 vor.*

*Die Vollmacht berechtigt Herrn H***** M***** zur gänzlichen, zeitlich unbefristeten Vertretung von Frau Ka***** gegenüber dem Zollamt.*

*Auf Anregung der Zollbehörde (BMF: MR Dr. ..., Mag. ..., FLD Wien, NÖ, Bgld: ADir ..., Zollamt Pamhagen: Cheflnsp ...) erfolgte am 09.10.1998 durch Frau Ka***** eine Einschränkung der Vollmacht auf das Erntejahr 1998 und die Eingangsabgabenbefreiung gem. Titel IX der Zollbefreiungsverordnung.*

*Laut Angabe von Frau Ka***** war dies ihr einziger Kontakt mit der Zollbehörde bezüglich der eingangsabgabenfreien Einbringung von landwirtschaftlichen Produkten, die gesamte sonstige Abwicklung hatte Herr H***** M***** vorgenommen.*

Diese Angabe wird vom Vorstand des Zollamtes Pamhagen (Cheflnsp ...) bestätigt.

*Laut Angabe von Herrn H***** M***** (Niederschrift vom 04.03.2003) hat er diese Vollmacht nicht verwendet, da er gegenüber dem Zollamt für Frau Ka***** nie tätig wurde.*

*In einer ergänzenden Stellungnahme vom 30.04.2003 gibt Herr M***** an, er hätte die Vollmacht lediglich benötigt, um für Frau Ka***** Auskünfte über den Ablauf des zollfreien Importes einzuholen. Er hatte sich bei der Vernehmung am 04.03.2003 nicht mehr darin erinnern können, da er die Vollmacht nur für diese Auskunft benötigte und diese für ihn sonst keine Bedeutung besaß.*

*Beim Zollamt Pamhagen liegt ein vom Vorstand am 15.12.1998 erstellter Aktenvermerk vor, gemäß dem sich Herr H***** M***** an diesem Tag persönlich bei ihm darüber beschwerte, dass die Vollmacht auf Anregung der Zollbehörde sachlich und zeitlich eingeschränkt wurde.*

*Weiters kündigte Herr M***** diesbezüglich eine Beschwerde "in Wien" an.*

4.2.2.1. Grenznahe drittländische Liegenschaften

4.2.2.1.1. Als begünstigt bewirtschaftet genannte Grundstücke

Dem Zollamt Pamhagen wurden zur Bemessung der voraussichtlich abgabenfrei einzubringenden Erntemengen nachfolgende ungarische landwirtschaftliche Nutzflächen als bewirtschaftet genannt:

[...]

4.2.2.1.2. Berechtigung zum bewirtschaften der angeführten Grundstücke

*Da angeblich die originalen Pachtverträge nach dem Tod von Herrn Ma***** Ka***** nicht auffindbar waren, wurden dem Zollamt nachträglich erstellte Pachtverträge über die oben angeführten Grundstücke als Nachweis über die Berechtigung zum bewirtschaften vorgelegt.*

*Gegenüber dem HZA Wien als Finanzstrafbehörde I. Instanz gab Frau Ka***** am 05.06.2002 an, dass die ihr anlässlich dieser Vernehmung von der Zollbehörde vorgelegten Pachtverträge über die Parzellen*

[...]

keine ihr bekannten Pachtverhältnisse wiedergeben.

*Frau Ka***** legte einen nach ihren Angaben zutreffenden Pachtvertrag über die Parzellen*

[...]

[...]

vor.

*Das Bestehen dieses Pachtverhältnisses wurde vom Geschäftsführer der "Fe****-Real Kft" gegenüber der Außen- und Betriebsprüfung Zoll am 12.06.2002 bestätigt.*

*Die nachträglich erstellten Pachtverträge weisen Unterschriften von Frau D**** Ka**** auf und sind in Layout und Textierung ident mit den von Herrn H**** M**** für eigene Zwecke vorgelegten Unterlagen.*

*Das offensichtlich idente Aussehen seiner Pachtverträge mit den für Frau D**** Ka**** vorgelegten erklärt Herr H**** M**** am 04.03.2003 gegenüber dem HZA Wien als Finanzstrafbehörde I. Instanz damit, dass er Frau Ka**** wahrscheinlich Muster gegeben hat, die diese exakt imitiert hätte.*

*Durch die Außen- und Betriebsprüfung Zoll wurde am 09.05.2003 diesen Punkt betreffend mit Frau D**** Ka**** eine gesonderte Niederschrift aufgenommen, die hier auszugsweise wiedergegeben wird:*

FRAGE:

*Laut Herrn H**** M**** hat er keine Kenntnis über für Sie beim Zollamt Pamhagen vorgelegte Pachtverträge.*

Diese seien von Ihnen nach von ihm zur Verfügung gestellten Mustern erstellt worden.

Wie stellt sich der Sachverhalt aus ihrer Sicht dar?

ANTWORT:

Die Unterlagen waren mit größter Wahrscheinlichkeit tatsächlich nicht blanko von mir unterschrieben worden, allerdings habe ich mich aufgrund meiner zu diesem Zeitpunkt angespannten Situation sicher nicht um den Inhalt der von mir unterschriebenen Dokumente gekümmert.

Ich habe bereits 1998 einen Computer besessen aber sicher niemals die mir im Zuge der Befragung vorgelegten Pachtverträge und Anbaupläne erstellt.

4.2.2.2. Flächen angebauter Feldfrüchte in Ungarn (Bebauungsplan)

Dem Zollamt Pamhagen wurden zur Bemessung der voraussichtlich abgabefrei einzubringenden Erntemengen der Anbau der nachfolgenden Feldfrüchte erklärt:

[...]

*Die Bebauungspläne weisen die Unterschrift von Frau D**** Ka**** auf und sind in Layout und Textierung ident mit den von Herrn H**** M**** für eigene Zwecke vorgelegten Unterlagen.*

*Gegenüber dem HZA Wien als Finanzstrafbehörde I. Instanz gab Frau Ka**** am 05.06.2002 an, dass auf den tatsächlich gepachteten Grundflächen (grau hinterlegter*

Tabellenteil) Mais angebaut war und von ihr (in einem frühen Stadium des Wachstums) auch gesehen wurde.

4.2.2.3. Bewirtschaftung durch die Begünstigte

Laut Frau Ka***** erfolgte die Bewirtschaftung der gepachteten ungarischen Grundflächen ausschließlich durch ihren Mann, Herrn Ma***** Ka*****. Nach dessen Ableben hatte sie Herrn H***** M***** ersucht, die Ernte und Einbringung der Feldfrucht zu veranlassen.

Laut Aussage von Herrn H***** M***** gegenüber dem HZA Wien als Finanzstrafbehörde I. Instanz am 04.03.2003 wurde von ihm keinerlei Bewirtschaftung vorgenommen.

4.2.2.4. Zukauf von Feldfrüchten in Ungarn

Zukäufe von Mais erfolgten sowohl durch das ungarische Unternehmen von Ma***** und D***** Ka*****, der "Ma***** D***** Fö***** Kft, H-94***** Fe*****" als auch durch "D***** Ka*****, A-7***** W*****", ...

Es liegt ein Kaufvertrag zwischen der "En***** Kft" und der "Ma***** D***** Fö***** Kft" über 605.160 kg Mais vor, in ungarischer Sprache, datiert auf 12.11.1998.

Auf dem Kaufvertrag befinden sich die Unterschriften von Frau D***** Ka***** und Herrn H***** M*****.

Die durch die "Ma***** D***** Fö***** Kft" von der "En***** Kft" erworbene Maismenge wurde an "D***** Ka*****, A-7***** W*****" weiterverkauft.

[...]

Die falsche Schreibweise des Namens "Ka*****" (als "Ke*****") findet sich sowohl auf den Verkaufsfakturen für die von der "En***** Kft" direkt an "D***** Ka*****, A-7***** W*****" verkaufte Maismenge, als auch auf den Verkaufsfakturen der "Ma***** D***** Fö***** Kft", an "D***** Ka*****, A-7***** W*****".

Weiters findet sich dieser Schreibfehler auch in der Buchhaltung (Debitorenkonto "Ke*****") der "Ma***** D***** Fö***** Kft"

4.2.2.5. Einbringung in das Zollgebiet der EU

4.2.2.5.3. Transport

Die Einbringung der Feldfrüchte erfolgte per Bahn, die Anlieferung zum ungarischen Verladebahnhof erfolgte durch Herrn H***** M***** (Niederschrift des HZA Wien als Finanzstrafbehörde I. Instanz vom 04.03.2003).

4.2.2.5.4. Zollamtliche Abfertigung

Die ungarischen Ausfuhrpapiere weisen für den von der "En***** Kft" an "D***** Ka*****" verkauften Mais als Anmelder die "En***** Kft" aus. Für den von der "Ma***** D***** Kft" an "D***** Ka*****" verkauften Mais tritt als Anmelder die "Ma***** D***** Kft" auf. In beiden Fällen ist der Empfänger "D***** Ka*****" in der falschen Schreibweise "Ke*****" angeführt. ...

Gemäß Aussage von Frau D**** Ka**** erfolgte die zollrechtliche Abwicklung durch Herrn H**** M****. Diese Angabe wird durch den Vorstand des Zollamtes Pamhagen bestätigt.

Gemäß Aussage von Herrn H**** M**** (Niederschrift des HZA Wien als Finanzstrafbehörde I. Instanz vom 04.03.2003) erfolgte die zollrechtliche Abwicklung nicht durch ihn. Weiters gab Herr H**** M**** an, die Frage nicht beantworten zu können, ob ein Antrag auf Verzollung durch Frau Ka**** hätte erfolgen müssen.

4.2.2.5.5. Zollamtliche Aufzeichnung der Einbringungen ...

4.2.2.6. Weiterverkauf in Österreich

In Österreich wurde die abgabenfrei eingebrachte Maismenge an die "J. M**** GmbH" weiterverkauft und auch unmittelbar an diese geliefert.

Durch die "J. M**** GmbH" wurden von "D**** Ka****" 818.370 kg Mais zugekauft (siehe auch Pkt.4.2.2.7.6), davon 10.060 kg aus österreichischem und 808.310 kg aus ungarischem Anbau: ...

Die "J.M**** GmbH, ..., A-7**** W****" ist im Handel mit Landesprodukten tätig.

Geschäftsführende Gesellschafter der "J.M**** GmbH" waren im Prüfungszeitraum Herr "Jo**** M****, geb. ..., A-7**** W****" (Vater von Herrn H**** M****) und Herr "Ma**** M****, geb. ..., A-7**** An****" (Bruder von Herrn H**** M****).

Herr H**** M**** selbst war Angestellter der J. M**** GmbH.

4.2.2.7. Übersicht über den Warenfluss / Geldfluss

4.2.2.7.6. Ablaufdiagramm

[...]

Erläuterungen:

(1) Die "En**** Kft" (H**** M****) kauft

- von der ... 605.160 kg Mais

- von der ... 203.170 kg Mais

Menge gesamt: 808.330 kg; Datum: 16.11.1998 - 01.12.1998; Preis: HU F12.674.615,- inkl.14% USt

(Die Zukaufsrechnungen liegen vor)

(2) Die "En**** Kft" (H**** M****) verkauft

— an die "Ma**** & D**** Fö**** Kft" (D**** Ka****) 605.160 Mais

Rechnung 0665513: Menge: 594.080 kg; Datum: 16.11.1998; Preis: HUF 9.980.544,- inkl.14% USt

Rechnung 0665514: Menge: 11.080 kg; Datum: 16.11.1998; Preis: HUF 186.144,- inkl. 14% USt

*(Ein Kaufvertrag, die Verkaufsrechnungen sowie das Lieferantenkonto "En*****" bei der "Ma***** & D***** Fö***** Kft" liegen vor)*

*(3) Die "Ma***** & D***** Fö***** Kft" (D***** Ka*****) verkauft*

*- an D***** Ke***** 594.080 kg Mais*

Datum: 17.11.1998 - 26.11.1998; Preis: HUF 9.183.059,- (=ATS 496.649,-) ohne USt

*(Die Verkaufsrechnungen, die ungarischen Ausfuhrdokumente sowie das Kundenkonto bei der "Ma***** & D***** Fö***** Kft" liegen vor — alle mit der falschen Schreibweise des Namens)*

Die Veranlassung der Wareneinfuhr und die Zollformalitäten erfolgen.

*(Die Vollmacht vom 28.09.1998 mit Einschränkung vom 09.10.1998 für H***** M***** liegt vor)*

*(4) Die "En***** Kft" (H***** M*****) verkauft*

*- an D***** Ke***** 203.170 kg Mais*

Datum: 27.11.1998 - 02.12.1998; Preis: ATS 162.536,- (~ HUF 3.005.291.-) ohne USt

*(Die Verkaufsrechnungen sowie die ungarischen Ausfuhrdokumente [Ausführer und Anmelder En***** Kft] liegen vor — alle mit der falschen Schreibweise des Namens)*

Die Veranlassung der Wareneinfuhr und die Zollformalitäten erfolgen.

*(Die Vollmacht vom 28.09.1998 mit Einschränkung vom 09.10.1998 für H***** M***** liegt vor)*

*(5) Die Ware wird unmittelbar an die "M***** GmbH" geliefert*

*Es wurden 818.370 kg Mais angeliefert, davon 10.060 kg aus dem österreichischen Anbau von Frau D***** Ka*****, somit 808.310 kg ungarische Ware.*

*(Das kombinierte Debitoren/Kreditorenkonto "D***** Ka*****" bei der "M***** GmbH" sowie die Maisaufkaufbestätigung liegen vor.*

Für die 11.080 kg Mais aus Rechnung 0665514 liegen weder ungarische Exportpapiere noch eine Anschreibung der abgabenfreie Einbringung in die EU vor, jedoch ist die Menge bei der Verwiegung anlässlich des Aufkaufs inkludiert [808.330 kg].)

*(1) Zur Bezahlung der Ware werden von der "M***** GmbH" am 15.12.1998 zwei Verrechnungsschecks auf D***** Ka***** ausgestellt.*

*Scheck 546887 über ATS 348.698,- wird von D***** Ka***** am 15.12.1998 bar behoben.*

*Scheck 546886 über ATS 917.644,- wird von H***** M***** am 15.12.1998 auf sein Privatkonto bei der "Bank Burgenland" eingelöst.*

(Die Schecks liegen vor)

*(2) H***** M***** überweist von seinem Privatkonto bei der "Bank Burgenland"*

ATS 497.971,63 auf das Geschäftskonto der "Ma***** & D***** Fö***** Kft" (Eingang dort ATS 496.649,-).

(Die Einzahlungsbestätigung vom 30.12.1998 liegt vor)

(3) Die "Ma***** & D***** Fö***** Kft" überweist an die "En***** Kft" HUF 9.022.996,- (ca. ATS 487.993,-)

(Die Zahlungsbestätigung vom 13.01.1999 liegt vor)

(4) Die "En***** Kft" bezahlt HUF 12.674.615,- (ca. ATS 685.485,-) an die ungarischen Maislieferanten.

(Die Einzahlungsbestätigungen von 04.01.1999 — 23.02.1999 liegen vor)

(5) Die APEH (= ungarische Finanzverwaltung) überweist an die "Ma***** & D***** Fö***** Kft" HUF 1.378.000,- (ca.ATS 74.527,-)

Mehrwertsteuerrückvergütung für Exportlieferungen.

(Die Einzahlungsbestätigung vom 10.06.1999 liegt vor)

(6) Die "Ma***** & D***** Kft" überweist an die "M***** Hungaria Kft" (= "En***** Kft") HUF1.143.692,-(ca ATS 61.855,-)

(Die Zahlungsbestätigung vom 16.06.1999 liegt vor)

4.2.2.7.7. Kalkulation

Herr H***** M***** gibt in einer Stellungnahme vom 03.04.2003 mit einer Ergänzung vom 30.04.2003 an, im Auftrag von Frau D***** Ka***** mit dem ihm durch Scheck 546886 zugegangenen Geld wie folgt verfahren zu sein:

(1) Scheck	ATS	917.644,00
für (3) Überweisung (2) an "Ma***** D***** Kft"	ATS	-497.971,63
für (4) Überweisung ? an "En***** Kft"	ATS	-163.022,34
Barauszahlung ? an Frau D***** Ka*****	ATS	-303.013,00
Summe:	ATS	-46.362,97

[handschriftliche Anmerkung: 256.650,03 Diff. f. H***** M*****?"]

[...]

Somit wären für Herr H***** M***** — auch ohne Berücksichtigung der Bahnfracht — ATS 46.36297 Verlust entstanden.

*Eine Quittung für die angebliche Barauszahlung an Frau D***** Ka***** wurde von Herrn H***** M***** nicht vorgelegt, jedoch wurde von ihm eine von Frau Ka***** gezeichnete Gesprächsnotiz vom 21.03.2003 beigebracht, in der diese bestätigt, von ihm "ca. ATS 300.000,-" in bar erhalten zu haben.*

*Durch die Außen- und Betriebsprüfung Zoll wurde am 09.05.2003 diesen Punkt betreffend mit Frau D***** Ka***** eine gesonderte Niederschrift aufgenommen, die hier auszugsweise wiedergegeben wird:*

FRAGE:

*Sie haben gegenüber der Ehegattin von Hm. H***** M*****, Fr Ed* M***** am 21.03.2003 schriftlich bestätigt, dass Sie von Hrn H***** M***** ca. ATS 300.000,- in bar erhalten haben.*

Wie stellt sich der Sachverhalt aus Ihrer Sicht dar?

ANTWORT:

Meine Unterschrift unter das mir vorgelegte Dokument kam folgendermaßen zu Stande:

Fr. Ed M***** teilte mir mit dass die Zollbehörde behauptet hätte, ich hatte niemals Geld aus dem Maisverkauf an die J M***** GmbH. erhalten. Daraufhin bestätigte ich ihr, dass ich ca ATS 300.000- erhalten hätte.*

Damit war von mir der Betrag von ATS 348.698,- gemeint, den ich in der Bank Burgenland erhalten hatte.

*Ich kam persönlich in die Geschäftsräume der J M***** GmbH und unterschrieb dort in Gegenwart von H***** und Ed* M***** das vorgelegte Dokument.*

*Ich erklärte, dass man auch den genauen Betrag ermitteln und eintragen könne, aber Fr. M***** meinte, dass eine Angabe des ca. Betrages genügen würde.*

Mit in "bar erhalten" meinte ich dass mir das Geld In der Bank Burgenland bar ausgehändigt wurde und nicht auf mein Konto überwiesen wurde.

*Sonstiges Bargeld in der Höhe von "ca. ATS 300.000,-" habe ich sicher nicht von Herrn M***** erhalten, die Darstellung, dass ich zusätzlich zu dem Geld aus dem erwähnten Scheck über ATS 348.698,- Geld von ihm erhalten habe, ist falsch.*

4.3. Zuordnung: Zukauf / Verkauf / Verzollung / abgabenfreie Einbringung

*Die durch die "En***** Kft." in Ungarn zugekauften Feldfrüchte wurden laut ungarischen Zollbehörden überwiegend an Herrn H***** M***** unter seiner österreichischen Adresse verkauft. ...*

6. Schlussfolgerung des Prüfers

Gemäß den in Pkt. 4.2.2 dargestellten Ermittlungen ergeben sich folgende Schlussfolgerungen:

- Es handelte sich bei dem für Frau D***** Ka***** abgabenfrei eingebrachten Mais nicht um begünstigt erwirtschaftete Feldfrüchte im Sinne der VO (EG) 918/83, sondern um zugekauften ungarischen Mais.

Eine Nachforderung der geschuldeten aber nicht entrichteten Abgaben hatte zu erfolgen.

- Der Zukauf erfolgte über die ungarische juristische Person "En***** Kft" des österreichischen Staatsbürgers "H***** M*****", mit dem Ziel, diese unter Umgehung einer Abgabepflicht an die österreichische "M***** GmbH" zu liefern.

Die Einbeziehung der ungarischen "Ma***** D***** Kft" zusätzlich zu den direkten Fakturierungen an D***** Ka***** diente der Verschleierung des tatsächlichen wirtschaftlichen Sachverhaltes.

Der sowohl im Zusammenhang mit den Maisimporten "Ma***** D***** Kft --> D***** Ka*****" als auch mit denen von "En***** Kft --> D***** Ka*****" auftretende Schreibfehler beim Nachnamen von Frau D***** Ka***** lässt den Schluss zu, dass beide von der selben Person veranlasst wurden.

Um die Gewährung einer Abgabenfreiheit zu bewirken, wurde eine begünstigte Erwirtschaftung durch die österreichische Landwirtin vorgespiegelt. ...

Mündliche Verhandlung

Sachverhalt

In der mündlichen Verhandlung vom 18. 6. 2018 gab das Gericht den Parteien bekannt, von welchem Sachverhalt es vorerst ausgehe (im Wesentlichen, abgesehen von den sich durch die mündliche Verhandlung ergeben habenden Änderungen, entsprechend der nachstehenden Darstellung unter "Sachverhalt").

Kft

Hierzu ergänzte der steuerliche Vertreter, dass es sich bei Wa***** E***** um einen entfernten Verwandten des Bf gehandelt habe.

Zu den Inlandsverkäufen der Kft in Ungarn stehe, so der steuerliche Vertreter, etwa für das Jahr 1998 fest, dass mehr als 80 % der in Ungarn erwirtschafteten Feldfrüchte auch in Ungarn verkauft worden seien. Die Kft habe in diesem Jahr 1 Mio. Kilo an Feldfrüchten in Ungarn zugekauft, rund 0,8 Mio Kilo seien in Ungarn von der Kft an Feldfrüchten verkauft worden.

Die Kft. sei deswegen gegründet worden, um die Feldfrüchte von Ungarn nach Österreich verbringen zu können. Wa***** E***** habe als Treuhänder für den Bf fungiert, daher sei die Kft zur Gänze dem Bf zuzurechnen.

Es werde seitens der steuerlichen Vertretung nochmals darauf verwiesen, dass im Zollverfahren die Einschaltung der Kft als unschädlich angesehen worden, dies sei auch vom Höchstgericht bestätigt worden. Diese Ansicht sei auch auf die Umsatzsteuer zu übertragen, bei der Verbringung der Waren nach Österreich handle es sich um Innenumsätze des Bf. Es sei auch die umsatzsteuerliche Pauschalierung anzuwenden, da der Bf unter der Buchführungsgrenze liege und der Bf auch unionsrechtlich wie jeder andere Landwirt in einer vergleichbaren Situation agiere. Dass die Administrationskosten von jemand anderen getragen werden, wie etwa im Fall Nigl vor dem EuGH diskutiert, sei hier jedenfalls nicht der Fall.

"Provision Ka***"**

Zur behaupteten Zahlung von 303.013 ATS an D***** Ka***** gab der steuerliche Vertreter (der Bf war zur Verhandlung nicht erschienen) an, dass der Bf bekanntlich auch im eigenen Namen mit der J. M***** GmbH Geschäfte betrieben habe. Aus einem Maisverkauf habe der Bf von der GmbH am 21.12.1998 den Betrag von 388.506 ATS erhalten. Am 22.12.1998 seien auf das Privatkonto des Bf 85.493 ATS aus diesem Scheck eingelegt worden. Zusammen mit dem Betrag von 256.650 ergäbe sich ein höherer Betrag als 303.013 ATS, der dem Bf zur Verfügung gestanden sei. Davon sei dann der Betrag von 303.013 ATS gezahlt worden. Der Betrag von 303.013 ATS sei in dieser Zeit vom Bf an D***** Ka***** bar übergeben worden.

Gefragt, warum die J. M***** GmbH nicht gleich der D***** Ka***** einen Scheck über den Gesamtbetrag ausgestellt hat: Dazu kann ich nichts sagen.

Treuhandenschaft

Die Vertreter des Finanzamts gaben an, dass die behauptete Treuhandenschaft des Wa***** E***** der Behörde (österreich. Finanzamt) nicht offengelegt worden sei. Das Finanzamt habe erstmals im fortgesetzten Zollverfahren davon erfahren.

Seitens des Finanzamts werde die Treuhandenschaft bestritten und darauf verwiesen, dass auch der Gewinn zwischen den beiden Gesellschaftern geteilt worden sei.

Für das Finanzamt sei Wa***** E***** kein naher Verwandter und daher die Kft getrennt vom Einzelunternehmen des Bf zu sehen.

Die Kft sei in Ungarn nach außen hin aufgetreten; das Finanzamt gehe davon aus, dass zwei getrennte Steuersubjekte vorliegen.

Der steuerliche Vertreter hielt dem entgegen, dass im Zollverfahren Wa***** E***** ausgesagt habe, dass er von der Kft kein Geld bekommen habe.

Zeugenaussage D*** Ka*******

Die als Zeugin in der mündlichen Verhandlung vernommene D***** Ka***** gab an:

*Im August 1998 ist mein Mann plötzlich verstorben, und ich stand mit meinen beiden kleinen Kindern allein da. Ich wusste, dass wir in Ungarn auf den Feldern Mais stehen hatten und kannte den Vater von H***** M***** sowie seine GmbH und habe ich auch H***** M***** vertraut und ihn gebeten, mir zu helfen. Ich habe dazu auf verschiedenen Dokumenten Blankounterschriften gegeben, damit ich mich zu Hause um den Betrieb kümmern konnte. Dabei ging ich davon aus, dass sich die rund 60 ha Felder in der Zollfreizone befunden haben. Dass dem nicht so war, habe ich erst 2002 mitbekommen, als die Zollfahndung mit mir sprach. Ich habe deswegen auch ein Zollstrafverfahren anhängig, dort liegt auch der ganze Akt. Ich selber habe keine Belege mehr, auch mein damaliger Steuerberater hat keine Belege mehr.*

*Gegenstand der Vereinbarung mit H***** M***** war, dass er den Mais, der in der 5-Kilometer-Zone war und von unserer Kft hergestellt wurde, nach Österreich bringt und dann der M***** GmbH verkauft. Ich schätze, dass für den Mais von diesen Feldern damals rund ATS 300.000,-- bis 400.000,-- in Österreich zu erzielen gewesen wären, da der Mais zuletzt nicht bewässert wurde.*

Ich kann nicht mehr sagen, ob ich eine Abrechnung der GmbH bekommen habe.

*Ich habe von H***** M***** einen Scheck über ATS 348.698,-- bekommen und ihn in W***** bei der Bank Burgenland eingelöst.*

*Ich kann mich nicht daran erinnern, von H***** M***** darüber hinaus Geld aus diesen Geschäft 1998 bekommen zu haben.*

Ich würde sicher wissen, wenn ich zusätzlich einen Betrag von rund ATS 300.000,-- bekommen hätte.

Über Vorhalt der Angabe des Bf., dass er der Zeugin in Dezember 1998 zusätzlich noch ATS 303.013,-- bar gegeben hätte: Nein.

Ich hatte zu Lebzeiten meines Mannes zwar im Betrieb mitgearbeitet, mich aber hauptsächlich um den Haushalt und die beiden Zwillinge sowie um Oma und Opa gekümmert. Ich habe dann erst festgestellt, welch große Schulden auf den Betrieb lagen; mittlerweile führe ich keinen landwirtschaftlichen Betrieb mehr.

Über Vorhalt des steuerlichen Vertreters, dass im Zollverfahren von der Zeugin im Jahr 2002 ausgesagt worden sei, sie habe Blankounterschriften geleistet, im Jahr 2003 vor dem Zoll diese Angabe wieder widerrufen habe und heute wiederum von Blankounterschriften spreche:

*Ich habe einen Pachtvertrag zwischen den ungarischen Grundstückseigentümern und unserer Kft gekannt. Diesen hat noch mein Mann unterschrieben. Es kann auch sein, dass ich keine Blankounterschriften geleistet habe, sondern Urkunden ungelesen unterschrieben habe im Vertrauen auf die plausible Erklärung des Herrn H***** M*****.*

Die Kft in Ungarn wurde dann irgendwie aufgelöst, näheres kann ich heute dazu nicht mehr sagen. Das wird 1999 gewesen sein.

*Ich bin davon ausgegangen, dass H***** M. seine Auslagen abzieht, ein Honorar für sein Tätigwerden wurde nicht vereinbart.*

Abschließendes Vorbringen

Seitens des Finanzamts wurde abschließend auf die Stellungnahme der belangten Behörde vom 14. 3. 2018 verwiesen, in welcher auf den Beschluss des Gerichts Bezug genommen wird, der das Zollverfahren näher beschrieben hat. Dort sei von einer Bareinzahlung der Einlage des Wa***** E***** sowie einer 50%igen Beteiligung die Rede (Anmerkung: Im Beschluss vom 28. 11. 2016 wurde diesbezüglich die Stellungnahme des Prüfers vom 3. 9. 2004 wiedergegeben).

Dies stehe laut steuerlichem Vertreter auch außer Diskussion, ändere aber nichts an der Treuhandschaft.

Zur Zeugin Ka***** sei noch festzuhalten, dass diese im Laufe des Verfahrens unterschiedliche Angaben gemacht habe. Das Begehren des Bf betreffend Nichtzurechnung einer Provision Ka***** bleibe aufrecht.

Über Befragen durch das Gericht erklärte der steuerliche Vertreter, dass sich den Niederschriften im Zollverfahren nicht konkret entnehmen lasse, dass die Zeugin Ka***** jemals angegeben habe, einen zusätzlichen Betrag von 303.013 ATS erhalten zu haben. Es werde aber nochmals auf den Aktenvermerk zwischen D***** Ka***** und Ed* M***** verwiesen, worin D***** Ka***** bestätigt, rund 300.000 ATS bar erhalten zu haben.

Seitens des Finanzamtes wurde entgegengehalten, dass dieses Thema in der Niederschrift der ABP Zoll erörtert worden sei. Es sei lediglich ein runder Betrag genannt worden. Die näheren Umstände seien in der Niederschrift dargestellt.

Die Glaubwürdigkeit des Bf sei zu bezweifeln, da dieser im Zollverfahren unterschiedliche Angaben gemacht habe.

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

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

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

Seitens der steuerlichen Vertretung wurde abschließend die Stattgabe ihrer Beschwerde beantragt.

Die Entscheidung blieb schriftlichen Ausfertigung vorbehalten.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Sachverhalt

Das Gericht sieht als erwiesen an:

A.

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

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

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

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

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

B.

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

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

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

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

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

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

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

C.

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

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

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

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

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

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

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

D.

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

1997: 856,660,55 ATS

1998: 1.503.909,47 ATS

1999: 676.362,76 ATS

2000: 2.334.611,06 ATS

2001: 774.531,80 ATS

2002: 25.146,53 EUR.

E.

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

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

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

a) Scheck 546887 über 348.698 Schilling.

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

b) Scheck 546886 über 917.644 Schilling.

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

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

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

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

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

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

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

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

F.

In den unterdessen in Rechtskraft erwachsenen zuletzt ergangenen Entscheidungen im Zollverfahren wurde der Bf als Pächter eines Obstgartens als Landwirt der Union

zollrechtlich anerkannt. Zollrechtliche Eingangsabgabenbefreiung wurde dem Bf als Landwirt der Union für jene aus Ungarn eingeführten Feldfrüchte gewährt, die von der En***** und späteren M***** Hungaria Kft selbst auf den von ihr gepachteten Feldern in Ungarn in Grenznähe produziert wurden, nicht jedoch für jene eingeführten Feldfrüchte, die nach den Feststellungen der Zollverwaltung von der Kft in Ungarn zugekauft wurden.

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

Beweiswürdigung:

Die getroffenen Feststellungen stützen sich auf die Aktenlage und auf das Ergebnis der mündlichen Verhandlung.

Zu A:

Die getroffenen Feststellungen entsprechen den letztmaßgeblichen rechtskräftigen Feststellungen im Zollverfahren.

Dass der Bf ab November 2000 1,36 ha Weingarten und 8,25 ha Ackerfläche in Österreich bewirtschaftete, wird vom Finanzamt (Stellungnahme vom 14. 3. 2018) nicht bestritten.

Die vom Finanzamt und ursprünglich auch vom Zollamt in den Raum gestellte fehlende Einnahmen- und Gewinnerzielungsabsicht aus dem Obstbau (etwa Tz 24 des Außenprüfungsberichts oder die Stellungnahme des Prüfers vom 3. 9. 2004, "ad 1.") wurde vom Bf bestritten. Die Behörden haben jedoch dazu keine konkrete Feststellungen, die über die bloße Behauptungsebene hinausgehen, getroffen. Das Finanzamt ist diesbezüglich im Wesentlichen dem Zollamt gefolgt; im zweiten Rechtsgang wurde der Bf im Zollverfahren als Landwirt auf Grund der Pachtflächen in Österreich anerkannt.

Wenn sich das Finanzamt nach wie vor auf Behauptungen stützt, die im ersten Zollverfahren aufgestellt wurden, ist es darauf zu verweisen, dass einerseits im Zollverfahren von der ursprünglichen Ansicht, der Bf wäre in Österreich kein Landwirt, im fortgesetzten Verfahren (rechtskräftig) abgegangen wurde und andererseits außer dem Verweis auf die ursprünglichen Annahmen im Zollverfahren vom Finanzamt keine Beweise zur Stützung seiner Ansicht erhoben wurden.

Zu B:

Die getroffenen Feststellungen sind unstrittig. Sie entsprechen den Feststellungen im Zollverfahren.

Der Außenprüfungsbericht (Tz 25) trifft keine direkten Feststellungen, wer Pächter der landwirtschaftlichen Flächen in Ungarn war. Er stellt fest, dass diese Flächen von juristischen Personen, an denen der Bf beteiligt war, bewirtschaftet worden seien. Auf den Ausfuhrpapieren sei nicht der Bf, sondern die jeweiligen juristische Personen als Exporteur genannt. Die jeweiligen juristische Personen hätten dem Bf auch Rechnungen gelegt.

Laut rechtskräftigen Entscheidungen im Zollverfahren waren Pächter der strittigen Flächen in Ungarn die En***** Kft. bzw. die M***** Hungaria Kft. (UFS 3. 4. 2013, ZRV/0019-Z1W/12).

Dagegen wird in den oben wiedergegebenen ursprünglichen Kontrollmitteilungen der Zollverwaltung der Bf als Pächter von landwirtschaftlichen Flächen in Ungarn bezeichnet. Auch in den Beilagen zu den Einkommensteuererklärungen des Bf wird von einer "bewirtschafteten Fläche in Ungarn" gesprochen. Im Hinblick auf die übrigen Verfahrensergebnisse sowie die eigenen Ausführungen des Bf in der Berufung sind diese Angaben irreführend und vor der Ansicht des Bf, er und die Kft bildeten ein Unternehmen, zu sehen, inhaltlich aber (unter Berücksichtigung des Trennungsprinzips zwischen Kapitalgesellschaft und Gesellschafter, dazu unten) unzutreffend. Möglicherweise wurden - siehe die Entscheidungen im Zollverfahren - ursprünglich auch "Scheinpachtverträge", die fälschlich den Bf (und nicht die Kft) als Pächter ausgewiesen haben, vorgelegt.

In der Berufung wird vom Bf ausgeführt, die Flächen seien von den Kft gepachtet worden. Auch in der Äußerung des Bf vom 15. 11. 2004 wird bestätigt, dass Pächterin der Flächen in Ungarn jeweils eine Kft war.

Schließlich spricht auch die Stellungnahme des Bf vom 15. 5. 2017 von "den Eigenflächen der KFT".

Die belangte Behörde geht (etwa in der Stellungnahme vom 14. 3. 2018) ebenfalls von der Kft als Pächter der Grundstücke in Ungarn aus.

Das Gericht folgt den Feststellungen in den Entscheidungen UFS 3. 4. 2013, ZRV/0019-Z1W/12 u.a., dass Pächter der strittigen Flächen in Ungarn die En***** Kft. bzw. die M***** Hungaria Kft. waren. Dies deckt sich mit den Angaben beider Parteien im gegenständlichen Beschwerdeverfahren.

Dass der Bf Eigentümer oder Pächter der in Ungarn gelegenen landwirtschaftlichen Grundstücke war, wurde von keiner Partei des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens in diesem Verfahren behauptet und stünde im Widerspruch zu den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens. Pächter der nicht im Eigentum des Bf gestanden habenden Grundstücke war jeweils die Kft.

Dass im Zollverfahren festgestellt wurde, dass der Bf als Landwirt von Österreich aus die Bewirtschaftung der ungarischen Flächen organisiert, geleitet und gelenkt habe, steht nicht im Widerspruch zu dem ebenfalls im Zollverfahren festgestellten Umstand, dass die Kft und nicht der Bf Pächter der landwirtschaftlichen Grundstücke in Ungarn war (und sich der Bf nicht als Pächter der Grundstücke in Ungarn der Kft bloß für die konkrete Bewirtschaftung "seiner" Grundstücke bedient hat). Dass der Bf als Gesellschafter-Geschäftsführer die Kft geleitet hat, besagt nicht, dass der Bf als natürliche Person (und nicht die Kft) die ungarischen Felder bewirtschaftet hat.

Aus dem Urteil EuGH 6. 3. 2018, C-52/16 und C-113/16, „SEGRO“ Kft. und *Günther Horváth*, ECLI:EU:C:2018:157 (siehe unter "Rechtsgrundlagen") ergibt sich, dass

es nach ungarischem Recht zulässig war, dass Kapitalgesellschaften, deren Gesellschafter nicht ungarische Staatsbürger waren, und natürliche Personen, die nicht ungarische Staatsbürger waren, in den Jahren 1992 bis 2002 Fruchtgenussrechte an landwirtschaftlich genutzten Grundstücken begründen konnten. Der Bf hätte daher auch als natürliche Person als Pächter auftreten können.

Gegen die diesbezüglichen Feststellungen des obersten Gerichts der Union bestehen seitens des Bundesfinanzgerichts keinerlei Bedenken. In der Berufung, in der bestritten wird, dass eine ausländische natürliche Person in Ungarn 1996 Flächen pachten konnte, wird allgemein von "vielen rechtlichen Problemen" gesprochen, nähere Darlegungen erfolgten aber nicht. Die Berufung schränkt auch ein, dass nur "in den meisten derartigen Fällen" die "Gründung einer GesmbH in Ungarn" erfolgt ist.

Die Berufung bestätigt jedenfalls, dass (nach ihrer Ansicht: zwangsläufig) die Kft selbst als Pächter (und nicht als bloßer Bewirtschafter im Auftrag eines Pächters) aufgetreten ist.

Im Übrigen wäre es für die rechtliche Beurteilung unerheblich, wenn das ungarische Recht eine Pacht von Grundstücken (oder eine Ausfuhr landwirtschaftlicher Produkte) nur durch ungarische Kapitalgesellschaften zugelassen hätte. Auch in diesem Fall käme das Trennungsprinzip zum Tragen.

Erstmals in der Äußerung des Bf vom 15. 11. 2004 wurde behauptet, dass Wa***** E***** "offensichtlich" Treuhänder gewesen sein soll, wobei der Treugeber nicht genannt wurde. In der mündlichen Verhandlung hat die steuerliche Vertretung eine Treuhandschaft ausdrücklich behauptet, ohne freilich hierfür Nachweise vorzulegen. Wa***** E***** selbst hat im Verfahren nichts von einer Treuhandschaft gesagt, sondern erklärt, seine Stammeinlage selbst einbezahlt zu haben (Äußerung des Finanzamts vom 14. 3. 2018). Außerdem spricht die Bezeichnung der Gesellschaft (die sich jeweils aus den beiden Anfangsbuchstaben der Nachnamen der Gesellschafter zusammensetzt und die nach dem Ausscheiden von Wa***** E***** geändert wurde) gegen eine Treuhandschaft des Wa***** E*****. Mangels Entscheidungsrelevanz (siehe unten) sind diesbezügliche weitere Ermittlungen entbehrlich.

Zu C:

Ob die verfahrensgegenständlichen Feldfrüchte von der Kft nach Österreich ausgeführt und in Österreich vom Bf erworben wurden oder ob der Bf bereits in Ungarn Eigentum an den verfahrensgegenständlichen Feldfrüchten erworben hat (zu den diesbezüglichen unterschiedlichen Auffassungen im Zollverfahren siehe UFS 3. 4. 2013, ZRV/0019-Z1W/12 u.a.), ist für die umsatzsteuerliche Beurteilung in Bezug auf die Streitfrage nicht von Bedeutung.

Zum Inlandsverkauf der Kft in Ungarn ist auf die im Verfahren UFS 3. 4. 2013, ZRV/0019-Z1W/12 u.a. referierte Auskunft der ungarischen Zollverwaltung zu verweisen. In diesem Zusammenhang steht unstrittig fest, dass die En***** Kft Feldfrüchte etwa an D***** Ka***** (siehe zu E.) verkauft hat. Der steuerliche Vertreter hat in der mündlichen Verhandlung selbst auf umfangreiche Verkäufe der Kft in Ungarn verwiesen.

Zum eigenständigen Außenauftritt der Kft siehe zusammengefasst die Darstellung in der Stellungnahme der belangten Behörde vom 14. 3. 2018.

Dass die Kft dem Bf Feldfrüchte verkauft hat, entspricht den Feststellungen des Unabhängigen Finanzsenats im zweiten Rechtsgang (UFS 3. 4. 2013, ZRV/0019-Z1W/12 u.a.), die sich neben den Prüfungshandlungen der ungarischen Zollbehörde unter anderem auch auf die eigenen Angaben des Bf in seiner (ersten) Beschwerde an den VwGH im Zollverfahren stützen. Wie bereits vom UFS im Zollverfahren ausgeführt, kommt es dabei nicht darauf an, ob der Bf sonst keine Möglichkeit zur intendierten Ausfuhr der von der Kft zugekauften Waren nach Österreich sah.

Die belangte Behörde verweist in ihrer Stellungnahme vom 28. 3. 2017 nochmals darauf, dass die Kft an den Bf an seine österreichische Adresse Rechnungen über die verkauften Feldfrüchte gelegt hat.

Es entspricht auch den Feststellungen des Unabhängigen Finanzsenats im zweiten Rechtsgang (UFS 3. 4. 2013, ZRV/0019-Z1W/12 u.a.), dass der Bf und nicht die Kft die vom Bf von der Kft erworbenen Waren an das Unternehmen seines Vaters (die J. M***** GmbH) weiterverkauft hat. Ein Verkauf durch die Kft an die M***** GmbH wird vom Bf im Abgabenverfahren auch nicht behauptet.

Zur Abwicklung der Verkäufe und den Gewinnaufschlag durch den Bf ist auf die Stellungnahme des Prüfers vom 3. 9. 2004 ("ad 2.a") zu verweisen.

Zu den weiteren wirtschaftlichen Tätigkeiten der Kft ist auf die Stellungnahme der belangten Behörde vom 28. 3. 2017 sowie des Bf vom 15. 5. 2017 zu verweisen.

Dass alle Waren, die vom Bf nach Österreich verbracht wurden, von diesem an die J. M***** GmbH verkauft wurden und dass vom Bf. entsprechende Rechnungen an die GmbH gelegt wurden, wurde bei der (ersten) Erörterung der Sach- und Rechtslage am 30. 10. 2017 außer Streit gestellt.

Zu D:

Zu den Einfuhren zugunsten des Bf und den nachfolgenden Verkäufen des Bf an die J. M***** GmbH folgt das Gericht den schlüssig begründeten Feststellungen im Außenprüfungsbericht (Tz 14 und Tz 15) und im Zollverfahren.

Hinsichtlich der Verkäufe des Bf an die M***** GmbH kommt es nicht auf die im Zollverfahren festgestellten jeweiligen über die damalige Außengrenze der Union verbrachten Mengen an Feldfrüchten oder deren Zollwert an, sondern auf die vom Bf in Österreich in Rechnung gestellten Lieferungen.

Die Berechnungen in Bezug auf die von der Kft selbst produzierte Menge an Feldfrüchten und die von der Kft zugekaufte Menge an Feldfrüchten sind für die Frage der Umsatzsteuerpflicht der vom Bf an die J. M***** GmbH verkauften Feldfrüchte nicht von Bedeutung.

Die in Punkt D genannten Beträge sind nicht strittig.

Zu E:

Zur "Provision Ka*****" findet sich im Außenprüfungsbericht lediglich in Tz 14 lit. b der Satz "Die von Fa. Ka***** im Jahr 1998 vereinnahmte Provision ist im Jahr 1998 mit netto ATS 213.875,03 (mit 20 %) zu versteuern (siehe NS vom 15.6.04)." und in Tz 23 lit. f "Wie in der NS bzw. der BP ausführlich dargelegt worden ist, wird der im Jahr 1998 als Provision zugeflossene Betrag von brutto ATS 256.650,03 als voll steuerpflichtige Inlandseinkünfte behandelt. Diese sind daher mit dem Nettobetrag als Provisionseinnahme im Rahmen der Gewinnermittlung aus Handelsbetrieb mit ATS 213.875,03 in Ansatz zu bringen."

Die Ausführungen in der Berufung ("c) Provision Ka*****") sind ebenso lapidar ("Wie schon im zollrechtlichen Verfahren umfangreich dargestellt, sind die Importe der Frau Ka***** bzw. der Ma***** & D***** Fö***** KFT allein dieser zuzurechnen. Die teilweise Unterstützung der Frau Ka***** erfolgte unentgeltlich im Gedenken an ihren verstorbenen Mann. Im übrigen ist die Berechnung (Niederschrift 3.) nicht nachvollziehbar.").

In der Stellungnahme des Prüfers vom 3. 9. 2004 wird auf eine (nicht wiedergegebene) Niederschrift im Zollverfahren verwiesen und die Berechnung näher dargestellt. Nach Ansicht der Außenprüfung habe einerseits Frau Ka***** im Zollverfahren einen weiteren Zufluss bestritten und wäre andererseits dem Bf aus der Tätigkeit für Frau Ka***** ein Verlust erwachsen. Auch habe der Bf einen Scheck über 917.644 ATS erhalten.

Erstmals in der Stellungnahme vom 14. 3. 2018 stellt die belangte Behörde ihrer diesbezügliche Ansicht näher dar:

Die M***** GmbH habe auf D***** Ka***** am 15. 12. 1998 zwei Verrechnungsschecks ausgestellt:

a) Scheck 546887 über 348.698 Schilling (wurde nach Feststellung des Finanzamts von D***** Ka***** am 15. 12. 1998 bar behoben)

b) Scheck 546886 über 917.644 Schilling (wurde nach Feststellung des Finanzamts von H***** M***** zugunsten seines Bankkontos gutgeschrieben).

Laut H***** M***** wurde der Scheck 546886 wie folgt verwendet:

Überweisung M D Fö***** Kft - 497.971,63 ATS

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

Barauszahlung an D***** Ka***** - 303.013,00 ATS

Differenz - 46.362,97 ATS.

Laut Finanzamt wurde mit dem Scheck 546886 wie folgt verfahren:

Überweisung M D Fö***** Kft - 497.971,63 ATS

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

Provision an H***** M***** von D***** Ka***** - 256.651,03 (Differenz von 497.971,63 ATS und 163.022,34 ATS zur Schecksumme von 917.644 Schilling).

Der vom Bf entgegen genommene Scheck der J. M***** GmbH über 917.644 ATS wurde von diesem dafür verwendet, in Namen und auf Rechnung von D***** Ka***** 497.971,63 ATS der Ma***** & D***** Fö***** Kft und 163.022,34 ATS der En***** Kft zu überweisen. Insoweit liegen unstrittigerweise durchlaufende Posten vor.

Der Bf konnte jedoch nicht glaubhaft darlegen, dass er neben dem Scheck über von 348.698 ATS noch einen weiteren Betrag von 303.013,00 ATS an D***** Ka***** bar gegeben oder den Differenzbetrag von 256.651,03 für D***** Ka***** verwendet hat.

Die Angaben des Bf zu diesen Vorgängen sind sehr kursorisch. Dass D***** Ka***** Einfuhrabgaben für die Einfuhren vorgeschrieben wurden, hat mit der Frage der Verwendung des Schecks über 917.644 ATS nichts zu tun.

Warum D***** Ka***** einerseits einen Scheck über 348.698 ATS erhalten hat und andererseits vom Bf noch weitere 303.013,00 ATS bar (ohne Quittung) bekommen haben soll und wie der Betrag von 303.013,00 ATS ermittelt worden sein soll, konnte der Bf nicht darlegen.

In der mündlichen Verhandlung konnte der steuerliche Vertreter keine Details zu den Vereinbarungen zwischen H***** M***** und D***** Ka***** sagen. Er legte zwar glaubwürdig dar, dass dem Bf aus einem weiteren Verkauf an die J. M***** GmbH zeitnah weitere Mittel zur Verfügung gestanden sind, sodass er D***** Ka***** den Betrag von 303.013 ATS geben hätte können. Damit ist aber nicht gesagt, dass der Bf D***** Ka***** diesen Betrag auch gegeben hat.

Der steuerliche Vertreter konnte nicht erklären, warum D***** Ka***** einmal ein Scheck und einmal ein Barbetrag gegeben worden sein soll, sowie woraus der Betrag von 303.013 ATS resultiere.

Die Angabe der Zeugin, dass sie mit einem Verkaufserlös zwischen 300.000 ATS und 400.000 ATS, gerechnet habe, ist durchaus schlüssig und deckt sich mit der Einlösung des Schecks über 348.698 ATS.

D***** Ka***** hat den Erhalt eines weiteren Betrages von 303.013,00 ATS oder eines anderen Betrages über die 348.698 ATS hinausgehend als Zeugin vor Gericht vernommen bestritten.

Diese Aussage der Zeugin ist glaubwürdig und nachvollziehbar. Dagegen sind die Angaben des Bf unschlüssig.

Zur behaupteten Unglaubwürdigkeit der Zeugin ist darauf zu verweisen, dass sie mit dem Ausdruck "Blankounterschriften" offenkundig nicht gemeint hat, leere Papiere unterschrieben zu haben, sondern zum Ausdruck bringen wollte, sich auf H***** M***** verlassen und "blind" unterschrieben zu haben. Angesichts der Ausnahmesituation, in der sich die Zeugin im Jahr 1998 befunden hat, entspricht dies durchaus der Lebenserfahrung. Ein relevanter Widerspruch in den Aussagen ist damit für das Gericht nicht erkennbar.

Zum "Aktenvermerk" zwischen Ed* M***** und D***** Ka***** ist zu sagen, dass D***** Ka***** dort laut Niederschrift der Außen- und Betriebsprüfung Zoll vom 9.5.2003

bestätigte, aus dem Maisverkauf "ca 300.000 ATS" erhalten zu haben. Dies deckt sich etwa mit dem Scheck über 348.698 ATS. Dass D***** Ka***** in Wirklichkeit rund 651.000 ATS (348.698 ATS plus 303.013 ATS) aus dem Maisverkauf lukriert hat, lässt sich diesem Aktenvermerk nicht entnehmen. Wäre dem so gewesen, hätte D***** Ka***** nicht die Formulierung "ca. 300.000 ATS" gewählt.

Dass sich D***** Ka***** auch noch nach 20 Jahren daran erinnern könnte, ob sie "zwischen 300.000 ATS und 400.000 ATS" oder rund 651.000 ATS erhalten hat, steht mit der Lebenserfahrung in Einklang.

Das Gericht sieht es daher nicht als erwiesen an, dass von dem Differenzbetrag von 256.651,03 ATS auf Grund des Schecks 917.644 ATS Geld an D***** Ka***** geflossen oder in deren Auftrag verwendet worden ist.

Hieraus folgt, dass dem Bf ein Bruttoerlös von 256.651,03 ATS verblieben ist.

Zu Punkt F:

Diese Feststellungen sind unstrittig.

Rechtsgrundlagen:

Unionsrecht

Art. 4 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (i. d. F. Sechste Richtlinie) lautete auszugsweise:

„(1) Als Steuerpflichtiger gilt, wer eine der in Absatz 2 genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten selbständig und unabhängig von ihrem Ort ausübt, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis.

(2) Die in Absatz 1 genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten sind alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleichgestellten Berufe. Als wirtschaftliche Tätigkeit gilt auch eine Leistung, die die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen umfasst.

...

(4) Der in Absatz 1 verwendete Begriff ‚selbständig‘ schließt die Lohn- und Gehaltsempfänger und sonstige Personen von der Besteuerung aus, soweit sie an ihren Arbeitgeber durch einen Arbeitsvertrag oder ein sonstiges Rechtsverhältnis

gebunden sind, das hinsichtlich der Arbeitsbedingungen und des Arbeitsentgelts sowie der Verantwortlichkeit des Arbeitgebers ein Verhältnis der Unterordnung schafft.

Vorbehaltlich der Konsultation nach Artikel 29 steht es jedem Mitgliedstaat frei, im Inland ansässige Personen, die zwar rechtlich unabhängig, aber durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbunden sind, zusammen als einen Steuerpflichtigen zu behandeln.

...“

Art. 25 der Sechsten Richtlinie lautete auszugsweise:

„(1) Die Mitgliedstaaten können auf landwirtschaftliche Erzeuger, bei denen die Anwendung der normalen Mehrwertsteuerregelung oder gegebenenfalls der vereinfachten Regelung nach Artikel 24 auf Schwierigkeiten stoßen würde, als Ausgleich für die Belastung durch die Mehrwertsteuer, die auf die von den Pauschallandwirten bezogenen Gegenstände und Dienstleistungen gezahlt wird, eine Pauschalregelung nach diesem Artikel anwenden.

(2) Im Sinne dieses Artikels gelten als - "landwirtschaftlicher Erzeuger" ein Steuerpflichtiger, der seine Tätigkeit im Rahmen eines nachstehend definierten Betriebs ausübt:

- "landwirtschaftlicher, forstwirtschaftlicher oder Fischereibetrieb" die Betriebe, die in dem einzelnen Mitgliedstaat im Rahmen der in Anhang A genannten Erzeugertätigkeiten als solche gelten;*
- "Pauschallandwirt" ein landwirtschaftlicher Erzeuger, der unter die in Absatz 3 und den folgenden Absätzen vorgesehene Pauschalregelung fällt;*
- "landwirtschaftliche Erzeugnisse" die Gegenstände, die aus den in Anhang A aufgeführten Tätigkeiten hervorgehen und die von den landwirtschaftlichen, forstwirtschaftlichen oder Fischereibetrieben des einzelnen Mitgliedstaats erzeugt werden;*
- "landwirtschaftliche Dienstleistungen" die in Anhang B aufgeführten Dienstleistungen, die von einem landwirtschaftlichen Erzeuger mit Hilfe seiner Arbeitskräfte und/oder der normalen Ausrüstung seines landwirtschaftlichen, forstwirtschaftlichen oder Fischereibetriebs vorgenommen werden; ...*

...

(9) Jeder Mitgliedstaat hat die Möglichkeit, bestimmte Gruppen landwirtschaftlicher Erzeuger sowie diejenigen landwirtschaftlichen Erzeuger von der Pauschalregelung auszunehmen, bei denen die Anwendung der normalen Mehrwertsteuerregelung oder gegebenenfalls der vereinfachten Regelung nach Artikel 24 Absatz 1 keine verwaltungstechnischen Schwierigkeiten mit sich bringt.

...“

Laut Anhang A der Sechsten Richtlinie (LISTE DER TÄTIGKEITEN DER LANDWIRTSCHAFTLICHEN ERZEUGUNG) fallen unter die landwirtschaftliche Erzeugung unter anderem

"1. ANBAU IM EIGENTLICHEN SINNE 1. Ackerbau im allgemeinen, einschließlich Weinbau

2. Obstbau (einschließlich Olivenanbau) und Gemüse, Blumen- und Zierpflanzengartenbau, auch unter Glas) ..."

Art. 1 Abs. 1 der Verordnung (EWG) Nr. 918/83 DES RATES vom 28. März 1983 über das gemeinschaftliche System der Zollbefreiungen lautete:

"(1) Diese Verordnung legt die Fälle fest, in denen aufgrund besonderer Umstände bei der Überführung von Waren in den zollrechtlich freien Verkehr Befreiung von Eingangsabgaben oder bei der Ausfuhr von Waren aus der Gemeinschaft Befreiung von Ausfuhrabgaben gewährt wird."

Der Titel IX der VO (EG) 918/83 ist mit "VON LANDWIRTEN DER GEMEINSCHAFT AUF GRUNDSTÜCKEN IN EINEM DRITTLAND ERWIRTSCHAFTETE ERZEUGNISSE" überschrieben.

Art. 39 Abs. 1 der VO (EG) 918/83 lautete:

"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."

Art. 40 der VO (EG) 918/83 lautete:

"Die Befreiung gilt nur für Waren, die keiner weiteren Behandlung als der nach der Ernte, Erzeugung oder Gewinnung üblichen Behandlung unterzogen worden sind."

Art. 41 der VO (EG) 918/83 lautete:

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

In den Erwägungsgründen zur VO (EG) 918/83 wird unter anderem ausgeführt:

"...

Abgesehen von besonderen Ausnahmen nach Maßgabe des Vertrages sind die Zölle des Gemeinsamen Zolltarifs auf alle Waren anwendbar, die in die Gemeinschaft eingeführt werden; dies gilt auch für die Abschöpfungen und alle anderen Abgaben bei der Einfuhr, die im Rahmen der gemeinsamen Agrarpolitik oder im Rahmen der für bestimmte landwirtschaftliche Verarbeitungserzeugnisse geltenden spezifischen Regelungen vorgesehen sind.

Eine derartige Abgabenerhebung ist jedoch unter bestimmten Umständen nicht gerechtfertigt, wenn zum Beispiel die besonderen Bedingungen der Einfuhr keine Anwendung der üblichen Maßnahmen zum Schutz der Wirtschaft erfordern.

..."

Österreichisches Recht

§ 1 Abs. 1 UStG 1994 lautet in der für den Beschwerdezeitraum maßgebenden Fassung:

§ 1. (1) *Der Umsatzsteuer unterliegen die folgenden Umsätze:*

1. *Die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Die Steuerbarkeit wird nicht dadurch ausgeschlossen, daß der Umsatz auf Grund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung bewirkt wird oder kraft gesetzlicher Vorschrift als bewirkt gilt;*

2. *der Eigenverbrauch im Inland. Eigenverbrauch liegt vor,*

a) *wenn ein Unternehmer Gegenstände (einschließlich des Betriebes, Teilbetriebes oder des Unternehmens selbst), die seinem Unternehmen dienen oder bisher gedient haben, für Zwecke verwendet oder verwenden läßt, die außerhalb des Unternehmens liegen;*

b) *wenn ein Unternehmer im Rahmen seines Unternehmens Leistungen der in § 3a Abs. 1 bezeichneten Art für Zwecke ausführt, die außerhalb des Unternehmens liegen;*

c) *soweit ein Unternehmer Ausgaben (Aufwendungen) tätigt, die Leistungen betreffen, die Zwecken des Unternehmens dienen, und nach § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Einkommensteuergesetzes 1988 oder nach § 12 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 nicht abzugsfähig sind. Dies gilt nicht für Ausgaben (Aufwendungen), die Lieferungen und sonstige Leistungen betreffen, welche auf Grund des § 12 Abs. 2 nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten, sowie für Geldzuwendungen;*

d) *soweit ein Unternehmer Ausgaben (Aufwendungen) tätigt, die Leistungen im Ausland betreffen, die, wären sie im Inland an den Unternehmer ausgeführt worden, den Unternehmer nach § 12 Abs. 2 Z 2 nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt hätten; dies gilt nur insoweit, als der Unternehmer im Ausland einen Anspruch auf Vergütung der ausländischen Vorsteuer hat.*

Eine Besteuerung gemäß lit. a oder c erfolgt nur dann, wenn der Gegenstand oder seine Bestandteile zu einem vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben;

3. *die Einfuhr von Gegenständen (Einfuhrumsatzsteuer). Eine Einfuhr liegt vor, wenn ein Gegenstand aus dem Drittlandsgebiet in das Inland, ausgenommen die Gebiete Jungholz und Mittelberg, gelangt.*

§ 2 UStG 1994 lautet in der für den Beschwerdezeitraum maßgebenden Fassung:

§ 2. (1) *Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfaßt die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur*

Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

(2) Die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit wird nicht selbständig ausgeübt,

1. soweit natürliche Personen, einzeln oder zusammengeschlossen, einem Unternehmen derart eingegliedert sind, daß sie den Weisungen des Unternehmers zu folgen, verpflichtet sind;

2. wenn eine juristische Person dem Willen eines Unternehmers derart untergeordnet ist, daß sie keinen eigenen Willen hat. Eine juristische Person ist dem Willen eines Unternehmers dann derart untergeordnet, daß sie keinen eigenen Willen hat (Organschaft), wenn sie nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in sein Unternehmen eingegliedert ist.

Die Wirkungen der Organschaft sind auf Innenleistungen zwischen den im Inland gelegenen Unternehmensteilen beschränkt. Diese Unternehmensteile sind als ein Unternehmen zu behandeln. Hat der Organträger seine Geschäftsleitung im Ausland, gilt der wirtschaftlich bedeutendste Unternehmensteil im Inland als Unternehmer.

(3) Die Körperschaften des öffentlichen Rechts sind nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art (§ 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1988), ausgenommen solche, die gemäß § 5 Z 12 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 von der Körperschaftsteuer befreit sind, und ihrer land- und forstwirtschaftlichen Betriebe gewerblich oder beruflich tätig. Als Betriebe gewerblicher Art im Sinne dieses Bundesgesetzes gelten jedoch stets

- Wasserwerke,*
- Schlachthöfe,*
- Anstalten zur Müllbeseitigung und*
- zur Abfuhr von Spülwasser und Abfällen sowie*
- die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken durch öffentlich-rechtliche Körperschaften.*

(4) Als gewerbliche oder berufliche Tätigkeit gilt auch

1. die Tätigkeit der Träger der Sozialversicherung und ihrer Verbände, der Krankenfürsorgeeinrichtungen im Sinne des § 2 Abs. 1 Z 2 des Beamten-Kranken- und Unfallversicherungsgesetzes, BGBl. Nr. 200/1967, sowie der Träger des öffentlichen Fürsorgewesens, soweit diese im Rahmen der Mutterschafts-, Säuglings- und Jugendfürsorge, der allgemeinen Fürsorge (Sozialhilfe), der Kriegsopferversorgung, der Behindertengesetze oder der Blindenhilfegesetze tätig werden;

(Anm.: Z 2 und 3 aufgehoben durch BGBl. Nr. 201/1996)

4. die Tätigkeit des Bundes, soweit sie in der Duldung der Benützung oder der Übertragung der Eisenbahninfrastruktur besteht.

(5) Nicht als gewerbliche oder berufliche Tätigkeit gilt

1. die von Funktionären im Sinne des § 29 Z 4 des Einkommensteuergesetzes 1988 in Wahrnehmung ihrer Funktionen ausgeübte Tätigkeit;
2. eine Tätigkeit, die auf Dauer gesehen Gewinne oder Einnahmenüberschüsse nicht erwarten läßt (Liebhaberei).

(6) Als Unternehmer gilt auch ein in einem Dienstverhältnis zu einer Krankenanstalt stehender Arzt, soweit er in Ausübung seiner ärztlichen Tätigkeit Entgelte vereinnahmt, die gemäß § 22 Z 1 lit. b des Einkommensteuergesetzes 1988 zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit zählen.

§ 4 Abs. 3 UStG 1994 lautet:

(3) Nicht zum Entgelt gehören die Beträge, die der Unternehmer im Namen und für Rechnung eines anderen vereinnahmt und verausgabt (durchlaufende Posten).

§ 22 Abs. 1 UStG 1994 lautet in der für den Beschwerdezeitraum maßgebenden Fassung: Fassung BGBl. Nr. 756/1996, BGBl. I Nr. 9/1998:

§ 22. (1) Bei nichtbuchführungspflichtigen Unternehmern, die Umsätze im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes ausführen, wird die Steuer für diese Umsätze mit 10% der Bemessungsgrundlage festgesetzt. Die diesen Umsätzen zuzurechnenden Vorsteuerbeträge werden in gleicher Höhe festgesetzt. Die Bestimmungen des § 6 Abs. 1 Z 8 bis 26, des § 11 und des § 12 Abs. 10 und 11 sind anzuwenden. Weiters sind Berichtigungen nach § 16 vorzunehmen, die Zeiträume betreffen, in denen die allgemeinen Vorschriften dieses Bundesgesetzes Anwendung gefunden haben.

Fassung BGBl. I Nr. 106/1999, BGBl. I Nr. 29/2000 (ab 1. 1. 2000):

§ 22. (1) Bei nichtbuchführungspflichtigen Unternehmern, die Umsätze im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes ausführen, wird die Steuer für diese Umsätze mit 10% der Bemessungsgrundlage festgesetzt. Soweit diese Umsätze an einen Unternehmer für dessen Unternehmen erbracht werden, wird die Steuer für diese Umsätze mit 12% der Bemessungsgrundlage festgesetzt. Die diesen Umsätzen zuzurechnenden Vorsteuerbeträge werden jeweils in gleicher Höhe festgesetzt.

Die Bestimmungen des § 6 Abs. 1 Z 8 bis 26, des § 11 und des § 12 Abs. 10 und 11 sind anzuwenden. Weiters sind Berichtigungen nach § 16 vorzunehmen, die Zeiträume betreffen, in denen die allgemeinen Vorschriften dieses Bundesgesetzes Anwendung gefunden haben.

§ 30 BewG 1955 lautet in der für den Beschwerdezeitraum maßgebenden Fassung auszugsweise:

(9) Werden im Rahmen eines landwirtschaftlichen Hauptbetriebes auch Umsätze aus zugekauften Erzeugnissen erzielt, so ist ein einheitlicher landwirtschaftlicher Betrieb auch dann anzunehmen, wenn der Einkaufswert des Zukaufes fremder Erzeugnisse nicht mehr als 25 vH des Umsatzes dieses Betriebes beträgt. Abweichend davon ist bei Weinbaubetrieben ein einheitlicher Weinbaubetrieb auch dann anzunehmen,

wenn die Einkaufsmenge des Zukaufes nicht mehr als 2.000 kg frische Weintrauben der Unternummer 0806 10 des Zolltarifs oder insgesamt 1.500 l Wein aus frischen Weintrauben sowie Traubenmost der Unternummern 2204 21 A, 2204 29 A und 2204 30 des Zolltarifs, jeweils pro Hektar bewirtschafteter Betriebsfläche, beträgt. Gehören zu einem landwirtschaftlichen Betrieb auch Betriebsteile, die gemäß § 39 Abs. 2 Z 2 bis 5 gesondert zu bewerten sind, so sind der erste und zweite Satz auf jeden Betriebsteil gesondert anzuwenden.

(10) Übersteigt der Zukauf fremder Erzeugnisse die im Abs. 9 genannten Werte oder Mengen, so ist hinsichtlich des Betriebes (Betriebsteiles) ein einheitlicher Gewerbebetrieb anzunehmen.

(11) Für die Beurteilung der in Abs. 9 und 10 genannten Ausmaße sind die Umsätze oder Mengen des dem Feststellungszeitpunkt vorangehenden Kalenderjahres maßgebend, sofern aus der Art der Betriebsführung eine Nachhaltigkeit zu erwarten ist.

(12) Die Verbesserung der Ertragsfähigkeit eines landwirtschaftlichen Betriebes durch Umsätze aus zugekauften fremden Erzeugnissen ist gemäß § 40 zu berücksichtigen.

Ungarisches Recht

Das Földröl szóló 1987. évi I. törvény (Gesetz Nr. I von 1987 über den Boden) sah vor, dass ausländische natürliche oder juristische Personen das Eigentum oder ein Nießbrauchsrecht an landwirtschaftlichen Flächen nur nach vorheriger Genehmigung durch das Finanzministerium erwerben konnten (vgl. EuGH 6. 3. 2018, C-52/16 und C-113/16, „SEGRO“ Kft. und Günther Horváth, ECLI:EU:C:2018:157).

Mit der 171/1991 Korm. rendelet (Regierungsverordnung Nr. 171) vom 27. Dezember 1991, die am 1. 1. 1992 in Kraft getreten ist, und dem Termőföldröl szóló 1994. évi LV. törvény (Gesetz Nr. LV von 1994 über Anbauflächen, im Folgenden: Gesetz von 1994) wurde für natürliche Personen, die nicht die ungarische Staatsangehörigkeit besitzen, die Möglichkeit ausgeschlossen, solche Flächen zu erwerben. Mit dem Gesetz von 1994 wurde außerdem der Erwerb dieser Flächen durch juristische Personen ausgeschlossen. Dagegen stand es jeder Person frei, vertraglich ein Nießbrauchsrecht an diesen Flächen zu erwerben (vgl. EuGH 6. 3. 2018, C-52/16 und C-113/16, „SEGRO“ Kft. und Günther Horváth, ECLI:EU:C:2018:157 [Große Kammer]).

Das Gesetz von 1994 wurde mit Wirkung vom 1. 1. 2002 geändert, um auch die Möglichkeit auszuschließen, vertraglich ein Nießbrauchsrecht an landwirtschaftlichen Flächen zugunsten von natürlichen Personen ohne ungarische Staatsangehörigkeit oder juristischen Personen zu bestellen (vgl. EuGH 6. 3. 2018, C-52/16 und C-113/16, „SEGRO“ Kft. und Günther Horváth, ECLI:EU:C:2018:157).

Aus dem Urteil EuGH 6. 3. 2018, C-52/16 und C-113/16, „SEGRO“ Kft. und Günther Horváth, ECLI:EU:C:2018:157 ergibt sich, dass es nach ungarischem Recht zulässig war,

dass Kapitalgesellschaften, deren Gesellschafter nicht ungarische Staatsbürger waren, und natürliche Personen, die nicht ungarische Staatsbürger waren, bis zum Jahr 2002 derartige Nießbrauchsrecht (Fruchtgenussrechte) begründen konnten.

Für Personen, die nicht die ungarische Staatsangehörigkeit besitzen, bestand zwischen 1992 und 2002 die einzige Möglichkeit, dingliche Rechte an landwirtschaftlichen Flächen in Ungarn zu erwerben, Nießbrauchsrechte (Fruchtgenussrechte) an diesen Flächen zu erwerben (vgl. EuGH 6. 3. 2018, C-52/16 und C-113/16, „*SEGRO*“ Kft. und *Günther Horváth*, ECLI:EU:C:2018:157).

ZBefrVO

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 (in der Folge: ZBefrVO), legte 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, wobei Kapitel I Titel IX ZBefrVO in den Art. 39 bis 42 Bestimmungen über die Befreiung für Erzeugnisse, die von Landwirten der Gemeinschaft (heute: Union) auf Grundstücken im Drittland erwirtschaftet wurden, enthielt.

Die Eingangsabgabenbefreiung für Erzeugnisse des Ackerbaus war nach Art. 39 Abs. 1 ZBefrVO an mehrere Voraussetzungen geknüpft. Die Grundstücke und der Betriebssitz im Zollgebiet der Gemeinschaft (heute: Union) mussten in unmittelbarer Nähe der Zollgrenze liegen. Die Erzeugnisse mussten von Landwirten mit einem solchen Betriebssitz erwirtschaftet werden. Die Bewirtschaftung hatte daher auch aus dem Gemeinschaftsgebiet (heute: Unionsgebiet) her zu erfolgen (vgl. VwGH 28. 6. 2012, 2009/16/0076; VwGH 2. 6. 2005, 2004/16/0127).

Die ZBefrVO enthielt eine Eingangsabgabenbefreiung für Erzeugnisse des Ackerbaus, jedoch keinerlei Regelungen darüber, dass die eingangsabgabenfrei eingeführten Waren im Gemeinschaftsgebiet (heute: Unionsgebiet) sowie im jeweiligen Mitgliedstaat umsatz- und ertragsteuerlich anders als andere eingeführten Waren zu behandeln wären.

Selbst wenn die ZBefrVO für Zwecke der Befreiung von Eingangsabgaben vorgesehen hätte, dass in einem Fall wie dem gegenständlichen ein Landwirt im Unionsgebiet mit einer Kapitalgesellschaft im Drittlandsgebiet gleichzusetzen wäre, wie der Bf annimmt (ob dies tatsächlich der Fall war, kann das Bundesfinanzgericht mangels Relevanz für das gegenständliche Umsatzsteuerverfahren dahingestellt lassen), kann daraus für die umsatz- und ertragsteuerliche Behandlung nichts gewonnen werden.

Der Unionsgesetzgeber hat in bestimmten Fällen eine Eingangsabgabenbefreiung normiert. Dafür, dass er mit der ZBefrVO Rechtsfolgen für den Bereich der Mehrwertsteuer (Umsatzsteuer) herbeiführen wollte, fehlt es an jeglichem Anhaltspunkt.

Lieferort

Wie zur Beweiswürdigung ausgeführt, ist es für die umsatzsteuerliche Beurteilung der Streitjahre nicht von Bedeutung, ob die verfahrensgegenständlichen Feldfrüchte von der jeweiligen Kft nach Österreich ausgeführt und in Österreich vom Bf erworben wurden oder ob der Bf bereits in Ungarn Eigentum an den verfahrensgegenständlichen Feldfrüchten erworben hat.

Geht man, wie der Bf, von einer Unternehmereinheit zwischen Bf und Kft aus, macht es für die Frage der österreichischen land- und forstwirtschaftlichen Pauschalierung keinen Unterschied, ob der nach Ansicht des Bf hinsichtlich der von der Kft selbst produzierten Feldfrüchte gegebene Innenumsatz in Ungarn oder in Österreich bewirkt wurde.

Geht man, wie das Finanzamt, von zwei getrennten Unternehmern, dem Bf einerseits und der Kft andererseits aus, ist es für die Frage der österreichischen land- und forstwirtschaftlichen Pauschalierung des Bf ebenfalls nicht von Bedeutung, ob der Erwerb der Verfügungsmacht an den Feldfrüchten durch den Bf in Ungarn oder in Österreich erfolgt ist.

Dass vom Bf in Österreich die aus Ungarn eingeführten Feldfrüchte an die M***** GmbH geliefert wurden, also der diesbezügliche Lieferort in Österreich lag, ist unstrittig.

Bewirtschaftung von rund 1.600 qm Obstgarten in Österreich (durch den Bf) war (allein) grundsätzlich Landwirtschaft

Landwirt ist gemäß Art. 25 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie ein Steuerpflichtiger, der seine Tätigkeit im Rahmen eines landwirtschaftlichen, forstwirtschaftlichen oder Fischereibetriebes ausübt, wobei die Sechste Richtlinie zur Definition des landwirtschaftlichen Erzeugungsbetriebes auf die Rechtsordnungen der Mitgliedstaaten im Rahmen der in Anhang A genannten Erzeugertätigkeiten verweist.

Laut Anhang A der Sechsten Richtlinie fallen unter die landwirtschaftliche Erzeugung unter anderem der Ackerbau und der Obstbau.

Pauschalierter Landwirt ist nach § 22 Abs. 1 UStG 1994 ein nicht buchführungspflichtiger Unternehmer, der "Umsätze im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes" ausführt.

Nach einhelliger Auffassung ist der umsatzsteuerliche Begriff des "land- und forstwirtschaftlichen Betriebes" ertragsteuerlich auszulegen.

Gemäß § 21 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 sind Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft unter anderem Einkünfte "aus dem Betrieb von Landwirtschaft, ... Obstbau, ... und aus allen Betrieben, die Pflanzen und Pflanzenteile mit Hilfe der Naturkräfte gewinnen. Werden

Einkünfte auch aus zugekauften Erzeugnissen erzielt, dann gilt für die Abgrenzung zum Gewerbebetrieb § 30 Abs. 9 bis 11 des Bewertungsgesetzes 1955.

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 (vgl. UFS 3. 4. 2013, ZRV/0019-Z1W/12 m. w. N.).

Land- und forstwirtschaftliche Einkünfte erzielt derjenige, der über die Eigenversorgung und über eine Liebhaberei hinausgehend auf Dauer gesehen positive Einkünfte aus einer land- oder forstwirtschaftlichen Tätigkeit erwirtschaftet. Nicht nur der Eigentümer des Grund und Bodens, auch der Pächter mit oder ohne eigenen Grundbesitz kann einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb führen und Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erzielen. (vgl. *Wanke* in *Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke* [Hrsg.], EStG § 21 Anm. 4).

Der Bf hat in Österreich als Pächter den Obstbau in einer Weise betrieben, der - dank entsprechend geringer Aufwendungen - zu keinen Verlusten geführt hat.

Der Bf selbst hat (pauschalierte) Einkünfte aus dem Obstbau erklärt.

Im Einklang mit den Entscheidungen im Zollverfahren geht das Bundesfinanzgericht davon aus, dass der Bf im Beschwerdezeitraum mit dem Betrieb des gepachteten Obstgartens (unter vorläufiger Außerachtlassung der Zukäufe) in Österreich (positive) Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erzielt hat und damit in Österreich (unter vorläufiger Außerachtlassung der Zukäufe) Landwirt sowohl im ertragsteuerlichen als auch im umsatzsteuerlichen Sinn war.

Die vom Finanzamt und ursprünglich auch vom Zollamt in den Raum gestellte fehlende Einnahmen- und Gewinnerzielungsabsicht aus dem Obstbau wurde vom Bf bestritten, die Behörden haben jedoch dazu keine konkrete Feststellungen, die über die bloße Behauptungsebene hinausgehen, getroffen. Das Finanzamt wäre mit seiner Auffassung, der Obstbau auf 1.629 qm wäre keine landwirtschaftliche Tätigkeit gewesen, dann im Recht, wenn es dazu Beweise aufgenommen hätte, die diese Auffassung zu tragen vermögen. Auch wenn die Stellungnahme vom 14. 3. 2018 hierzu umfangreiche Ausführungen enthält, stichhaltige Beweismittel für die fehlende landwirtschaftliche Tätigkeit im Inland wurden von der belangten Behörde nicht vorgelegt.

Am umsatzsteuerlichen Ergebnis tritt, wie auszuführen, jedoch keine Änderung ein, ob man nun von einem landwirtschaftlichen Betrieb des Bf in Österreich zufolge Pachtung des Obstgartens ausgeht oder nicht.

Weinbau und Ackerbau in Österreich (durch den Bf) war Landwirtschaft

Dass der Bf ab November 2000 mit der Bewirtschaftung von 1,36 ha Weingarten und 8,25 ha Ackerfläche in Österreich Landwirt war, wird vom Finanzamt (Stellungnahme vom 14. 3. 2018) nicht bestritten.

Ackerbau in Ungarn durch die Kft

Nach den Angaben des Bf war der Ackerbau in Ungarn ein landwirtschaftlicher Betrieb.

Ob dies tatsächlich der Fall war oder (etwa infolge einer wesentlichen Handelskomponente oder kraft Rechtsform) ein Gewerbebetrieb vorlag, ist in diesem Verfahren mangels Entscheidungsrelevanz nicht zu beurteilen.

Nach den getroffenen Sachverhaltsfeststellungen wurde der Ackerbau in Ungarn nicht vom Bf selbst, sondern von der Kft betrieben.

Soweit im Zollverfahren auf das Erkenntnis VwGH 2. 6. 2005, 2004/16/0127 Bezug genommen wurde, ist festzuhalten, dass diesem Erkenntnis ein anderer Sachverhalt zugrunde lag:

Laut den in diesem Erkenntnis wiedergegebenen Sachverhaltsfeststellungen war der österreichische Landwirt teilweise Eigentümer, teilweise Pächter von Ackerflächen in Ungarn. Diese in Eigentum oder Pacht gestandenen Ackerflächen wurden im Auftrag des österreichischen Landwirts durch eine ungarische Kft über jeweilige Weisung des österreichischen Landwirts bewirtschaftet.

Der Gerichtshof hat zu Art. 39 ZBefrVO zu Recht erkannt, dass es nach dieser Bestimmung nicht erforderlich sei, 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.

Aus diesem Erkenntnis lässt sich für den gegenständlichen Fall, schon abgesehen davon, dass es zur ZBefrVO mit einem anderen Regelungsinhalt und nicht zum UStG 1994 ergangen ist, nichts ableiten, da in dem hier zu beurteilenden Sachverhalt der Bf weder Eigentümer noch Pächter der Ackerflächen in Ungarn war.

Entgegen der Ansicht der Parteien des gegenständlichen verwaltungsgerichtlichen Verfahrens trat in dem dem Erkenntnis VwGH 2. 6. 2005, 2004/16/0127 nach dessen veröffentlichten Entscheidungsgründen zugrunde liegendem Sachverhalt keine Kft als Pächterin oder Eigentümerin landwirtschaftlicher Flächen auf, sondern erfolgte lediglich die Bewirtschaftung durch eine Kft (vergleichbar etwa mit einer Bewirtschaftung durch Arbeitnehmer) im Auftrag des jeweiligen Pächters oder Eigentümers.

Tatsächlich war im hier zu beurteilenden Fall Pächterin der Ackerflächen die Kft und nicht der Bf. Dies wird vom Bf in seiner Berufung und seiner Stellungnahme vom 15. 11. 2004 angegeben und stellte auch der Unabhängige Finanzsenat im Zollverfahren fest.

Wenn sich die Entscheidungen im Zollverfahren darauf stützen, dass der Bf als Landwirt von Österreich aus die Bewirtschaftung der ungarischen Flächen organisiert, geleitet und gelenkt habe, mag dies für die Beurteilung der (teilweisen) Eingangsabgabenfreiheit i. S. d. ZBefrVO von Bedeutung sein.

Umsatzsteuerlich hat der Bf als natürliche Person in Ungarn keinen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb geführt.

Der Bf war zwar Gesellschafter-Geschäftsführer der Kft. Für den Bereich der Umsatzsteuer ist jedoch zwischen dem Bf als natürliche Person und der Kft als juristische Person zu trennen. Auch wenn der Bf die Kft geleitet hat, war diese und nicht der Bf diejenige, die auf den von ihr gepachteten Grundstücksflächen in Ungarn Ackerbau betrieben hat.

Trennungsprinzip

Wie ausgeführt, ist zwischen dem Bf als (österreichischer) Unternehmer und der Kft als (ungarischer) Unternehmer zu unterscheiden.

Die in Art. 4 Abs. 1 Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie und Art. 9 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie verwendeten Begriffe, insbesondere der Begriff „wer“, verleihen dem Begriff „Steuerpflichtiger“ eine weite Definition mit dem Schwerpunkt auf der Selbständigkeit der Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit in dem Sinne, dass alle natürlichen und juristischen Personen, sowohl öffentliche als auch private, sowie Einrichtungen ohne Rechtspersönlichkeit, die objektiv die Kriterien dieser Bestimmung erfüllen, als Mehrwertsteuerpflichtige gelten (vgl. EuGH 29. 9. 2015, C-276/14, *Gmina Wrocław*, EU:C:2015:635, Rn. 28; EuGH 12. 10. 2016, C-340/15, *Christine Nigl u. a.*, ECLI:EU:C:2016:764, Rn. 27).

Zur Feststellung der Selbständigkeit der Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit ist zu prüfen, ob der Betroffene seine Tätigkeiten im eigenen Namen, auf eigene Rechnung und in eigener Verantwortung ausübt, und ob er das mit der Ausübung dieser Tätigkeiten einhergehende wirtschaftliche Risiko trägt (vgl. EuGH 27. 1. 2000, C-23/98, *Heerma*, EU:C:2000:46, Rn. 18; EuGH 18. 10. 2007, C-355/06, *van der Steen*, EU:C:2007:615, Rn. 23; EuGH 29. 9. 2015, C-276/14, *Gmina Wrocław*, EU:C:2015:635, Rn. 34; EuGH 12. 10. 2016, C-340/15, *Christine Nigl u. a.*, ECLI:EU:C:2016:764, Rn. 28).

Eine Korlátolt felelősségű társaság (Kft) ist eine juristische Person des ungarischen Privatrechts, sie entspricht einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung österreichischen oder deutschen Rechts (vgl. EuGH 22. 2. 2018, C-182/17, *Nagyszénás*

Településszolgáltatási Nonprofit Kft., ECLI:EU:C:2018:91; VwGH 7. 9. 2017, Ra 2017/0870063 u. v. a.; *Ratka* in *Straube/Ratka/Rauter*, WK GmbHG § 114 Anm. 66).

So hat der EuGH zu Recht erkannt, dass mehrere Gesellschaften nach bürgerlichem Recht mit teilweiser Gesellschafteridentität, die eng wirtschaftlich miteinander verbunden sind, als eigenständige Unternehmer anzusehen sind (EuGH 12. 10. 2016, C-340/15, *Nigl u.a.*, ECLI:EU:C:2016:764).

Die Rechtsordnung räumt einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung eigene Rechtspersönlichkeit ein, eine GmbH ist ein eigenes Steuersubjekt.

Die steuerliche Betrachtung erfordert die Trennung zwischen der Gesellschafts- und Geschäftsführer- oder Gesellschaftersphäre, auch wenn der Geschäftsführer Kapitalgesellschaft Alleingesellschafter ist (vgl. VwGH 4. 9. 2014, 2011/15/0149; VwGH 23. 1. 2013, 2010/15/0187; VwGH 28. 4. 2011, 2007/15/0031; VwGH 23. 9. 2005, 2005/15/0056; VwGH 28. 4. 2004, 2001/14/0166; VwGH 21. 1. 2004, 2003/13/0134; VwGH 21. 1. 2004, 2003/13/0135; VwGH 16. 9. 2003, 2000/14/0164; VwGH 8. 5. 2003, 2001/15/0082; VwGH 24. 10. 2002, 2002/15/0130; VwGH 27. 8. 2002, 98/14/0194; VwGH 29. 1. 2002, 2001/14/0167; VwGH 29. 1. 2002, 2001/14/0216; VwGH 18. 7. 2001, 2001/13/0150; VwGH 26. 6. 2001, 2001/14/0103; VwGH 23. 4. 2001, 2001/14/0054 u. v. a.). Diese von der Rechtsordnung anerkannte Trennung kann nicht im Wege der wirtschaftlichen Betrachtungsweise nach § 21 BAO negiert werden.

Auf dem Gebiet der Umsatzsteuer sind Leistungen demjenigen zuzurechnen, der sie im eigenen Namen erbringt; Leistender ist, wer im Außenverhältnis zur Leistungserbringung verpflichtet ist (vgl. z.B. VwGH 24. 6. 2003, 2002/14/0134, sowie zum Grundsatz der Maßgeblichkeit des Außenverhältnisses im Umsatzsteuerrecht etwa *Ruppe*, UStG³, § 1 Tz 254, m. w. N.). Der Unternehmerbegriff des § 2 Abs. 1 UStG 1994 umfasst auch Personenvereinigungen ohne Rechtspersönlichkeit, wenn diese als solche nach außen in Erscheinung treten und Leistungen erbringen (vgl. z.B. VwGH 3. 7. 2003, 99/15/0190, m. w. N.).

Die Trennung der Sphäre der Gesellschaft von der der Gesellschafter gilt im Umsatzsteuerrecht für alle Gesellschaftsformen (VwGH 25. 2. 2009, 2006/13/0128; VwGH 25. 2. 2009, 2006/13/0132; VwGH 25. 2. 2009, 2006/13/0133; VwGH 25. 2. 2009, 2006/13/0130; VwGH 25. 2. 2009, 2006/13/0131).

Auch im Falle einer Personengesellschaft oder Personengemeinschaft gilt das Trennungsprinzip zwischen Gesellschaft/Gemeinschaft und den Gesellschaftern/Mitgliedern der Gemeinschaft (vgl. VwGH 30. 9. 2015, Ra 2014/15/0024; VwGH 28. 11. 2007, 2004/15/0131; VwGH 24. 5. 2007, 2007/15/0110; VwGH 26. 7. 2006, 2001/14/0212; VwGH 28. 6. 2006, 2002/13/0119; VwGH 21. 9. 2005, 2001/13/0232; VwGH 9. 3. 2005, 2001/13/0189; VwGH 20. 4. 1999, 99/14/0080; VwGH 29. 11. 1994, 93/14/0150; VwGH 17. 12. 1993, 92/17/0192), umso mehr im Falle einer Kapitalgesellschaft und deren Gesellschafter(n).

Das in der Berufung zitierte Erkenntnis VwGH 12. 9. 1989, 89/14/0087 betrifft die steuerliche Behandlung von Aufwendungen zur Abwehr gewerbebehördlicher Maßnahmen ("Der Bf, dem die Gewerbeberechtigung zum Betrieb des konzessionierten Gewerbes eines Steinmetzmeisters fehlte, gründete mit seiner Ehegattin am Standort seines Einzelunternehmens eine GmbH. Die GmbH führte tatsächlich keine Steinmetzarbeiten durch und entfaltete auch sonst keine betriebliche Tätigkeit. Die Steinmetzarbeiten wurden weiterhin vom Bf in seinem Einzelunternehmen ausgeführt und auch von ihm fakturiert. Der Bf ersetzte aus den Mitteln seines Einzelunternehmens der GmbH die Aufwendungen ihrer Geschäftsführung und machte diese als Betriebsausgaben eines Einzelunternehmens geltend. Der VwGH entschied, daß die Betriebsausgabenqualität infolge des Zusammenhanges des Aufwendersatzes an die GmbH mit dem Betrieb des Bf gegeben sei", *Gröhs, ecolex* 1990, 53).

Die Aussage, dass "auch bei Vorliegen einer GesmbH (im gegebenen Fall aus gewerberechtlichen Gründen) die dahinterstehende Einzelperson als Steuersubjekt veranlagt werden" kann, lässt sich entgegen den Angaben in der Berufung dem Erkenntnis VwGH 12. 9. 1989, 89/14/0087 nicht entnehmen.

Der Bf räumt in seiner Stellungnahme vom 22. 3. 2018 ein, dass "die Produktion im Rahmen eine(r) ungarischen Kapitalgesellschaft" erfolgt sei, "vorwiegend" deshalb, "um den ungarischen Ausfuhrbestimmungen Genüge zu tun".

Zu der in der Stellungnahme des Prüfers vom 3. 9. 2004 angesprochenen Auffassung, es wäre zwischen Kft, deren Gesellschafter zueinander in einem Angehörigenverhältnis stehen, und solchen Kft, bei dies nicht der Fall ist, zu unterscheiden, ist darauf zu verweisen, dass Lehre und Rechtsprechung eine solche Unterscheidung in Bezug auf die Unternehmereigenschaft von wirtschaftlich tätigen Kapitalgesellschaften nicht treffen.

Unterdessen geht die belangte Behörde in ihrer Stellungnahme vom 14. 3. 2018 ebenfalls von der Maßgeblichkeit des Trennungsprinzips aus.

Dass die Kft nach außen selbständig als Unternehmerin aufgetreten ist, ist unstrittig, und ergibt sich schon aus den von der Kft im eigenen Namen und auf eigene Rechnung abgeschlossenen Geschäften mit dem Bf und Dritten.

Das Trennungsprinzip kann nicht im Wege der wirtschaftlichen Betrachtungsweise (§ 21 BAO) außer Acht gelassen werden.

Anhaltspunkte dafür, dass der Bf mit der Kft eine weitere Gesellschaft, etwa eine Erwerbsgesellschaft, gebildet hat und diese Gesellschaft als Unternehmerin nach außen aufgetreten wäre, bestehen nicht. Dies wurde auch vom Bf nicht behauptet.

Treu und Glauben

„Treu und Glauben“ ist nach der Rechtsprechung eine allgemeine, ungeschriebene Rechtsmaxime, die grundsätzlich auch im öffentlichen Recht zu beachten ist. Gemeint ist

damit, dass jeder, der am Rechtsleben teilnimmt, zu seinem Wort und seinem Verhalten zu stehen hat und sich nicht ohne triftigen Grund in Widerspruch zu dem setzen darf, was er früher vertreten hat und worauf andere vertraut haben.

Allerdings ist das in Art 18 Abs. 1 B-VG normierte Legalitätsgebot stärker als der Grundsatz von „Treu und Glauben“; der Grundsatz von „Treu und Glauben“ kann sich aber in jenem Bereich auswirken, in welchem es auf Fragen der Billigkeit (§ 20 BAO; z. B. Wiederaufnahme des Verfahrens, § 303 BAO) ankommt (VwGH 14. 7. 1994, 91/17/0170).

Von Bedeutung ist dieser Grundsatz – im Rahmen einer vorzunehmenden Ermessensübung, nicht im Bereich der Abgabenfestsetzung – dort, wo der Abgabepflichtige durch die Abgabenbehörde (auf Grund einer erteilten Auskunft) zu einem bestimmten Verhalten veranlasst wurde (VwGH 26. 1. 1993, 89/14/0234) oder im Vertrauen auf einen Erlass des BMF ein erlasskonformes Verhalten gesetzt hat (VwGH 27. 11. 2003, 2003/15/0087).

Sofern sich der Bf wiederholt auf Auskünfte des BMF beruft, ist ihm zunächst entgegenzuhalten, dass hinsichtlich der erstmaligen und nicht im wiederaufgenommenen Verfahren erfolgten streitgegenständlichen Festsetzung von Umsatzsteuer ein Ermessensspielraum nicht besteht und eine Berufung auf „Treu und Glauben“ daher ins Leere geht.

Aber selbst wenn die Auskünfte des BMF maßgeblich wären, betreffen diese nach ihrem vom Bf vorgelegten Inhalt mit keinem Wort eine Konstellation wie die gegenständliche, in der ein österreichischer Landwirt mit einer ungarischen Kft Geschäfte macht. So wird etwa in der die Umsatzsteuer betreffenden Anfrage vom 10. 7. 1995 von Landwirten, "deren Betriebsstätte in Österreich nicht mehr als 5 km Luftlinie von der Grenze entfernt liegt und deren Äcker in Ungarn nicht mehr als 5 km von der Grenze entfernt sind", gesprochen. Von Äckern, die von einer Kft gepachtet sind, ist hier keine Rede. Dies räumt auch der Bf selbst ein.

Das BMF vertritt vielmehr (Erlass BMF 6. 10. 2004, GZ 01 0219/38-IV/9/04) die Auffassung, dass im Fall, dass pauschalisierte sowie buchführungspflichtige österreichische Landwirte von ihrer Hofstelle im Inland landwirtschaftliche Grundstücke in Ungarn oder Tschechien bewirtschaften und die geernteten Feldfrüchte in das Inland verbracht und verkauft werden, bis zum EU-Beitritt dieser Nachbarstaaten die Einfuhr der Ernte gemäß Art. 39 Zollbefreiungs-Verordnung von der Einfuhrumsatzsteuer befreit gewesen sei und ab 1. Mai 2004 "für das innergemeinschaftliche Verbringen durch den jeweiligen Landwirt (Unternehmeridentität vorausgesetzt) die Befreiungsbestimmung des Art. 6 Abs. 2 Z 3 UStG 1994 zur Anwendung" komme. Auch das BMF verweist somit schon seit langem auf das Erfordernis der Unternehmeridentität.

Sollte eine Information der österreichischen Zollverwaltung bestanden haben, dass die Einbeziehung einer ungarischen Kft für die Zollbefreiung nicht schädlich sei (Berufung: "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."; Stellungnahme Bf vom 22. 3. 2018), betrifft dies die Eingangsabgaben und nicht die umsatzsteuerliche Behandlung.

Die ZBfrVO kannte eine Reihe von Befreiungen von Eingangsabgaben, die auch auf den Familienkreis (ausdrücklich etwa Art. 17 Buchst. f ZBfrVO, Art. 22 Buchst. c ZBfrVO oder Art. 45 Abs. 2 Buchst. Teilstrich 2 ZBfrVO) abstellen, etwa in Bezug auf Aussteuer, Hausrat, Heiratsgut i. e. S. (Titel II), Erbschaftsgut (Titel III), Hausrat (Titel IV) oder Reisegut (Titel XI). Es kann daher mit dem Normzweck der ZBfrVO vereinbar sein, Eingangsabgabenbefreiungen auch auf Familienmitglieder oder Gesellschaften, deren Gesellschafter Familienmitglieder sind, zu erstrecken. Ferner ist darauf zu verweisen, dass Art. 39 ZBfrVO von "Landwirten" (Mehrzahl) sprach, da es für die Eingangsabgabenfreiheit ohne Belang ist, in welcher Form diese "Landwirte" allenfalls organisiert waren, sofern die "Landwirte" die in der ZBfrVO genannten Voraussetzungen erfüllten.

Das Umsatzsteuerrecht ist dagegen ausgehend vom Grundsatz der Individualbesteuerung, der nur in § 2 Abs. 2 Z 2 UStG 1994 (Organschaft) durchbrochen wird (hier nicht von Belang, zumal auf das Inland beschränkt und jedenfalls kein Drittland umfassend), von einem anderen Normzweck geprägt.

Es lassen sich Regelungen des Zollrechts nicht ohne weiters auf das Umsatzsteuerrecht übertragen.

Der Bf hat daher nicht im "Vertrauen auf die Richtigkeit der Rechtsauskünfte gehandelt", weil die Frage, ob eine Unternehmereinheit zwischen dem Bf und der Kft umsatzsteuerlich besteht, laut den vom Bf vorgelegten Unterlagen gar nicht an das BMF herangetragen wurde.

Umsatzsteuerrechtliche Pauschalierung

Für die Ermittlung der land- und forstwirtschaftlichen Umsätze aus der Bewirtschaftung des in Österreich gelegenen Obstgartens ist die Pauschalierungsregelung des § 22 UStG 1994 anwendbar.

Dies ist unstrittig.

Dass § 22 UStG 1994 aus mehreren Gründen nicht auf die mit der Bewirtschaftung in einem (im Beschwerdezeitraum) Drittland gelegener landwirtschaftlicher Grundstücke erzielten Umsätze einer buchführungspflichtigen Kapitalgesellschaft mit Sitz in einem (im Beschwerdezeitraum) Drittland anwendbar ist, bedarf ebenfalls keiner weiteren Ausführungen. Die Umsätze der Kft sind auch nicht verfahrensgegenständlich, die Kft ist auch nicht Partei des gegenständlichen Beschwerdeverfahrens.

Wenn die Berufung lapidar ausführt "Aufgrund des Vorliegens von landwirtschaftlichen Einkünften, unterliegen auch die aus den ungarischen Flächen erwirtschafteten Einnahmen den Pauschalierungsvorschriften des § 22 UStG", geht sie über den Umstand

hinweg, dass die "ungarischen Flächen" nicht vom Bf, sondern von der Kft gepachtet gewesen waren.

Wie oben ausgeführt, bilden der Bf und die Kft kein einziges Unternehmen, sondern handelt es sich um zwei selbständige Unternehmen, die auch in Bezug auf die landwirtschaftliche Pauschalierung getrennt zu betrachten sind.

Es stellt sich daher infolge Fehlens eines einheitlichen land- und forstwirtschaftlichen Betriebes auch nicht die Frage, ob sich die umsatzsteuerliche land- und forstwirtschaftliche Pauschalierung auf Umsätze erstrecken kann, die nahezu ausschließlich auf der Bewirtschaftung von in einem (damaligen) Drittland gelegenen Ackerflächen beruhen.

Ebenso stellt sich nicht die Frage, ob - wie von der belangten Behörde in der Stellungnahme vom 14. 3. 2018 ausgeführt - das Unionsrecht einer umsatzsteuerlichen Pauschalierung im gegenständlichen Fall entgegenstehen würde.

Schädliche Zukäufe

Die Vermarktung teils eigener, teils zugekaufter Urprodukte zählt, soweit der Zukauf nicht die bewertungsrechtlichen genannten Grenzen überschreitet, noch zur Land- und Forstwirtschaft.

Der Bf hat die streitgegenständlichen Feldfrüchte von der Kft gekauft und seinerseits wieder an die M***** GmbH in Österreich weiterverkauft.

Geht man davon aus, dass der Bf im Rahmen seines in Österreich betriebenen Obstbaus Zukäufe von der ungarischen Kft getätigt hat und diese Zukäufe Eingang in den Umsatz des Obstbaus gefunden haben, käme die Regelung des § 30 Abs. 9 BewG 1955 zum Tragen, wonach dann, wenn im Rahmen eines landwirtschaftlichen Hauptbetriebes auch Umsätze aus zugekauften Erzeugnissen erzielt werden, ein einheitlicher landwirtschaftlicher Betrieb anzunehmen ist, wenn (ausgenommen im hier nicht gegebenen Weinbau) der Einkaufswert des Zukaufes fremder Erzeugnisse nicht mehr als 25 vH des Umsatzes dieses Betriebes beträgt (siehe dazu auch die Stellungnahme der belangten Behörde vom 14. 3. 2018). Bei Überschreiten dieses Wertes läge hingegen ein einheitlicher Gewerbebetrieb vor.

Es bedarf keiner weiterer Ausführungen, dass der Einkaufswert der auf einer Fläche von jeweils weit mehr als 100 ha in Ungarn erzeugten und vom Bf zugekauften Feldfrüchte den Umsatz aus dem auf 0,16 ha in Österreich betriebenen Obstbau um ein Vielfaches übersteigt (und daher erst recht 1/4 dieses österreichischen Umsatzes).

Gleiches gilt für die ab November 2000 betriebene Bewirtschaftung von 1,36 ha Weingarten und 8,25 ha Ackerfläche in Österreich.

Dies hätte gemäß § 30 Abs. 10 BewG 1955 zur Folge, dass ein einheitlicher Gewerbebetrieb anzunehmen ist und rückbezogen auf § 22 UStG 1994 daher auch kein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb des Bf vorliegt.

Es fiel somit auch der Obstbau in Österreich nicht unter die land- und forstwirtschaftliche Pauschalierung nach § 22 UStG 1994, wenn der Bf die Einkäufe in Ungarn im Rahmen seines österreichischen land- und forstwirtschaftlichen Betriebes getätigt hätte.

Da ein Zusammenhang des Verkaufs von Feldfrüchten mit dem Verkauf von Obst, der auch jeweils an unterschiedliche Abnehmer erfolgt ist, im gegenständlichen Fall nicht vorliegt, ist (wie auch in den angefochtenen Bescheiden) von zwei getrennten Betrieben des Bf (einerseits unter § 22 UStG 1994 fallender Obstbau in Österreich, andererseits nicht unter § 22 UStG 1994 fallender Handel mit Feldfrüchten in Österreich) auszugehen. Der vom Bf unterhaltene Handelsbetrieb führt daher im gegenständlichen Fall nicht zur Regelbesteuerung des Obstbaus.

Ob die Kft, wäre sie in Österreich umsatzsteuerpflichtig, mit ihren Zukäufen die 25%-Grenze überschritten hätte, ist zum einen deswegen irrelevant, da nach österreichischem Recht eine Kapitalgesellschaft buchführungspflichtig ist und daher nach zutreffender herrschender Meinung nicht in den Anwendungsbereich des § 22 UStG 1994 fällt (vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG⁵ § 33 Rz 14; *Mayr/Ungericht*, UStG⁴ § 22 Anm 8), und zum anderen, da es im gegenständlichen Besteuerungsverfahren nicht um die Besteuerung der Kft geht. Es ist daher auch unerheblich, ob "die importierte Menge mit den auf den Eigenflächen der KFT angebauten und üblicherweise erwirtschafteten Mengen gedeckt waren" (Stellungnahme Bf vom 15. 5. 2017) bzw. in einzelnen Jahren gar keine Zukäufe erfolgt sind (Stellungnahme Bf vom 22. 3. 2018).

"Provision Ka***"**

Nach den getroffenen Sachverhaltsfeststellungen hat der Bf von einem von der J. M***** GmbH ausgestellten Scheck über 917.644 ATS einen Betrag von 256.650,03 ATS (oder von 303.013 ATS) nicht an D***** Ka***** weitergegeben, sondern behalten.

Gemäß § 4 Abs. 3 UStG 1994 gehören nicht zum Entgelt Beträge, die der Unternehmer im Namen und auf Rechnung eines anderen vereinnahmt und verausgabt.

Der vom Bf entgegen genommene Scheck der J. M***** GmbH über 917.644 ATS wurde von diesem dafür verwendet, in Namen und auf Rechnung von D***** Ka***** 497.971,63 ATS der Ma***** & D***** Fö***** Kft und 163.022,34 ATS der En***** Kft zu überweisen. Insoweit liegen unstrittigerweise durchlaufende Posten vor.

Das Gericht hat es nicht als erwiesen angesehen, dass der Bf neben dem Scheck über von 348.698 ATS noch einen weiteren Betrag von 303.013,00 ATS an D***** Ka***** bar gegeben hat.

Der nach Abzug der Zahlungen an die Ma***** & D***** Fö***** Kft und die En***** Kft verbleibende Betrag von 256.650,03 ATS wurde vom Bf nicht im Interesse von D***** Ka***** verwendet.

Da der Bf als Feldfrüchtehändler in Österreich tätig war, gehört auch die Abwicklung des Geschäfts "D***** Ka*****" zu seinem Unternehmen. Der zu Recht oder Unrecht vom Bf einbehaltene Betrag von 256.650,03 ATS ist daher mit dem Nettobetrag von 213.875,03 ATS der Umsatzsteuer (zum Normalsteuersatz von 20%) zu unterziehen.

Darauf, ob D***** Ka***** mit dem Bf eine Provision vereinbart hat (was sowohl von D***** Ka***** als auch vom Bf bestritten wird) oder sich der Bf im Rahmen seines Unternehmens einen Betrag von 256.650,03 ATS zurückbehalten hat, kommt es nicht an.

Das eine "Provision" in dieser Höhe unüblich ist, ist zutreffend, ändert aber nichts daran, dass der Bf in der Lage war, einen Erlös in dieser Höhe aus der Abwicklung des Ungarngeschäfts von D***** Ka***** zu lukrieren. Der Bf mag D***** Ka***** gegenüber den Eindruck vermittelt haben, unentgeltlich aus Gefälligkeit für sie tätig gewesen zu sein, tatsächlich resultierte aber für den Bf ein beachtlicher Erlös hieraus.

Vorsteuer

Dass im Beschwerdezeitraum über die von der belangten Behörde berücksichtigten Beträge hinaus keine Vorsteuer (§ 12 UStG 1994), auch nicht im Wege einer als Vorsteuer abzugsfähigen Einfuhrumsatzsteuer angefallen ist, ist unstrittig.

Im Beschwerdezeitraum wurde eine anzurechnende EUSt aus den gegenständlichen Zollverfahren nicht entrichtet (Erörterung der Sach- und Rechtslage vom 15. 12. 2017)

Zur Vorläufigkeit

Gründe für die Beibehaltung der Vorläufigkeit (§ 200 BAO) der Umsatzsteuerbescheide 2001 und 2002 sind nicht ersichtlich.

Derartige Gründe wurden von den Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens auch nicht vorgetragen.

Diese Bescheide sind daher endgültig zu erlassen.

Weitere Ausführungen

Auf die weiteren Ausführungen der Parteien, die sich auf eine angenommene Unternehmereinheit zwischen Bf und Kft bzw. die Annahme eines Missbrauchs i. S. d. § 22 BAO beziehen, ist daher nicht weiter einzugehen.

Keine Rechtswidrigkeit der angefochtenen Bescheide

Da die angefochtenen Umsatzsteuerbescheide im Ergebnis - abgesehen von der Vorläufigkeit betreffend die Veranlagungen 2001 und 2002 - nicht rechtswidrig (Art. 132 Abs. 1 Z 1 B-VG) sind, ist die als Beschwerde weitergeltende Berufung gemäß § 279 BAO als unbegründet mit der Maßgabe abzuweisen, dass die Vorläufigkeit betreffend die Umsatzsteuerbescheide 2001 und 2002 zu entfallen hat.

Revisionsnichtzulassung

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

Das Bundesfinanzgericht folgt in Bezug auf das Trennungsprinzip zwischen Gesellschaft und Gesellschafter der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes.

Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt daher nicht vor, auch wenn der Gerichtshof bisher nicht mit der Frage befasst wurde, ob das Trennungsprinzip in Bezug auf die Umsatzsteuer auch dann zum Tragen kommt, wenn der Gesellschafter von der Gesellschaft erzeugte Waren nach Art. 39 Abs. 1 ZBefrVO eingangsabgabenfrei in die Union eingeführt hat. Wie in der Entscheidungsbegründung ausgeführt, ist nicht ersichtlich, warum das Trennungsprinzip in diesem Fall durchbrochen sein soll.

Die Zurechnung eines Betrages von brutto 256.650,03 ATS im Jahr 1998 an den Bf ist eine Tatfrage und als solche grundsätzlich einer Revision nicht zugänglich.

Wien, am 22. Juni 2018