

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R über die noch von NN1 als Masseverwalter im Konkurs der NNGmbH, damals vertreten durch die NN2, eingebrachte Beschwerde gegen den Bescheid des Zollamtes Wien vom 15. Jänner 2008, Zl. zzz, betreffend Abgabenerhöhung zu Recht erkannt:

1.) Die Festsetzung der Abgabenerhöhung wird geändert von € 1.839,22 auf € 601,11. Die Bemessungsgrundlagen und die Abgabenberechnung sind dem angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen, das einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses bildet.

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

3.) Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Mit dem an den damaligen Beschwerdeführer (Bf.), Herrn NN1, Adresse1, als Masseverwalter im Konkurs der NNGmbH, gerichteten Bescheid vom 15. Jänner 2008, Zl. zzz, setzte das Zollamt Wien im Grunde des Art. 203 Abs. 1 Zollkodex (ZK) iVm § 2 Abs. 1 ZollR-DG für die im Bescheid näher bezeichneten Textilien die Eingangsabgabenschuld in der Höhe von insgesamt € 36.870,47 fest. Gleichzeitig kam es mit diesem Sammelbescheid zur Festsetzung einer Abgabenerhöhung gemäß § 108 ZollR-DG in der Höhe von € 1.839,22.

Gegen diesen Bescheid erhob der Bf. mit Eingabe vom 18. Februar 2008 den Rechtsbehelf der Berufung.

Das Zollamt Wien wies diese Berufung mit Bescheid vom 19. Jänner 2009, Zl. zZz, als unbegründet ab.

Gegen diese Berufungsvorentscheidung richtete sich die vorliegende Beschwerde vom 27. Februar 2009.

Über diese Beschwerde entschied im ersten Rechtsgang der damalige Unabhängige Finanzsenat mit Berufungsentscheidung vom 29. April 2011, GZ. ZRV/0098-Z1W/09. Mit dieser Entscheidung änderte der Unabhängige Finanzsenat die Abgabensatzung zu Gunsten der Abgabenschuldnerin ab. Im Übrigen wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat mit Erkenntnis vom 20. November 2014, Zl. 2011/16/0145, diesen Bescheid, soweit er die Abgabenerhöhung betrifft, wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben und den Beschluss gefasst, im Übrigen die Behandlung der Beschwerde abzulehnen.

In der Begründung verweist der VwGH auf sein Erkenntnis vom 27. September 2012, 2012/16/0090. Darin heißt es auszugsweise:

„Mit der Finanzstrafgesetznovelle 2010, BGBl. I Nr. 104/2010 wurde dem Finanzstrafgesetz folgender § 30a samt Überschrift eingefügt:

"Strafaufhebung in besonderen Fällen (Verkürzungszuschlag)

§ 30a. (1) Die Abgabenbehörden sind berechtigt, eine Abgabenerhöhung von 10 % der im Zuge einer abgabenrechtlichen Überprüfungsmaßnahme festgestellten Nachforderungen, soweit hinsichtlich der diese begründenden Unrichtigkeiten der Verdacht eines Finanzvergehens besteht, festzusetzen, sofern dieser Betrag für ein Jahr (einen Veranlagungszeitraum) insgesamt 10.000 Euro, in Summe jedoch 33.000 Euro nicht übersteigt, sich der Abgabe- oder Abfuhrpflichtige spätestens 14 Tage nach Festsetzung der Abgabennachforderung mit dem Verkürzungszuschlag einverstanden erklärt oder diesen beantragt und er auf die Erhebung eines Rechtsmittels gegen die Festsetzung der Abgabenerhöhung wirksam verzichtet. Werden die Abgabenerhöhung und die dieser zugrunde liegenden Abgabennachforderungen innerhalb eines Monats nach deren Festsetzung tatsächlich mit schuldbefreiender Wirkung zur Gänze entrichtet, so tritt die Straffreiheit hinsichtlich der im Zusammenhang mit diesen Abgabennachforderungen begangenen Finanzvergehen ein. Ein Zahlungsaufschub darf nicht gewährt werden.

(2) Werden mehrere Überprüfungsmaßnahmen gleichzeitig ...

(3) Tritt wegen Nichteinhaltung der Erfordernisse des Abs. 1 Straffreiheit nicht ein, so entfällt ab diesem Zeitpunkt die Verpflichtung zur Entrichtung der Abgabenerhöhung. Allenfalls bis dahin entrichtete Beträge sind gutzuschreiben.

(4) Im Falle einer nachträglichen Herabsetzung der Abgabenschuld hat die Abgabenerhöhung unter rückwirkender Berücksichtigung des Herabsetzungsbetrages zu erfolgen.

(5) Unbeschadet des § 108 Abs. 2 ZollR-DG ist die Festsetzung einer Abgabenerhöhung im Zusammenhang mit Zöllen und mit Abgaben, die von den Zollämtern zu erheben sind, unzulässig.

(6) Die Festsetzung einer Abgabenerhöhung ist weiters ausgeschlossen, wenn hinsichtlich der betroffenen Abgaben bereits ein Finanzstrafverfahren anhängig ist, ...

(7) Die Festsetzung der Abgabenerhöhung stellt keine Verfolgungshandlung dar. Die strafrechtliche Verfolgung einer weiteren ...

(8) Die Abgabenerhöhung gilt als Nebenanspruch im Sinne des § 3 BAO."

§ 265 Abs 1p FinStrG lautet:

"(1p) Die Änderungen im Finanzstrafgesetz in der Fassung des Bundesgesetzes, BGBl. I Nr. 104/2010, treten mit 1. Jänner 2011 in Kraft. Dabei gilt: Die §§ 38, 39, 40 und 44 in der vor Inkrafttreten des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 104/2010 geltenden Fassung sind auf vor Inkrafttreten des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 104/2010 begangene Finanzvergehen weiterhin anzuwenden. Die Änderungen der Zuständigkeitsgrenzen der §§ 53 und 58 sind auf Verfahren, die bei Inkrafttreten des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 104/2010 bei den Staatsanwälten, Gerichten und Spruchsenaten bereits anhängig sind, nicht anzuwenden. Auf zum 1. Jänner 2011 anhängige Rechtsmittel gegen Bescheide über die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens ist § 83 Abs. 2 in der Fassung dieses Bundesgesetzes nicht anzuwenden."

§ 30a FinStrG ist somit am 1. Jänner 2011 in Kraft getreten. Die Bestimmung des § 30a Abs. 5 FinStrG ist eine Verfahrensbestimmung, die somit ab Inkrafttreten anwendbar ist. Dass die Abgaben, hinsichtlich welcher die Abgabenerhöhung vorgesehen ist, erst nach Inkrafttreten entstanden sein sollten, ist weder der Bestimmung des § 30a FinStrG noch der Inkrafttretensbestimmung (mangels entsprechender Übergangsbestimmungen) zu entnehmen.

§ 30a Abs. 5 FinStrG spricht deutlich und keinen Zweifel offen lassend davon, dass die Festsetzung einer Abgabenerhöhung im Zusammenhang mit Zöllen und mit Abgaben, die von den Zollämtern zu erheben sind, unzulässig ist. Davon ausgenommen wird ausdrücklich die Abgabenerhöhung nach § 108 Abs. 2 ZollR-DG. § 30a Abs. 5 FinStrG spricht von „einer Abgabenerhöhung“ und nicht von „der Abgabenerhöhung“. Damit ist nicht lediglich die Festsetzung „der“ Abgabenerhöhung nach § 30a Abs. 1 leg.cit., sondern die Festsetzung jeglicher Abgabenerhöhung (eben unbeschadet der nach § 108 Abs. 2 ZollR-DG) im Zusammenhang mit Zöllen und von den Zollämtern zu erhebenden Abgaben unzulässig. Somit ist mit der Bestimmung des § 30a Abs. 5 FinStrG als lex posterior der Bestimmung des § 108 Abs. 1 ZollR-DG materiell derogiert. Angesichts der ausdrücklichen Erwähnung des § 108 ZollR-DG in § 30a Abs. 5 FinStrG kann auch nicht davon gesprochen werden, dass § 108 Abs. 1 ZollR-DG die speziellere Regelung gegenüber der Bestimmung des § 30a Abs. 5 FinStrG wäre.

Wäre lediglich der Ausschluss der strafbefreienden Wirkung einer Abgabenerhöhung oder die Anwendung des § 30a auf die von den Zollämtern zu erhebenden Abgaben beabsichtigt gewesen, so hätte dem durch eine Regelung wie etwa „§ 30a ist im Zusammenhang mit Zöllen und von den Zollämtern zu erhebenden Abgaben nicht anzuwenden“ oder "§ 30a ist in Angelegenheiten des Zollrechts nicht anzuwenden" entsprochen werden können.

Somit ist ab Inkrafttreten des § 30a FinStrG, ab 1. Jänner 2011, die Festsetzung einer Abgabenerhöhung nach § 108 Abs. 1 ZollR-DG unzulässig.

...

Auch im Falle der Festsetzung einer Abgabenerhöhung hat die Abgabenbehörde zweiter Instanz von der Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt ihrer Entscheidung auszugehen.“

Nach dem Erkenntnis VwGH 20.11.2014, 2011/16/0145, war im fortgesetzten Verfahren durch das Bundesfinanzgericht erneut über die Festsetzung der Abgabenerhöhung zu entscheiden.

Gemäß § 108 Abs. 1 ZollR-DG ist in den Fällen des Entstehens einer Zollschuld nach den Art. 202 bis 205 oder 210 oder 211 ZK oder im Fall einer Zollschuldnacherhebung gemäß Art. 220 ZK eine Abgabenerhöhung zu entrichten, die dem Betrag entspricht, der für den Zeitraum zwischen dem Entstehen der Zollschuld und dem der buchmäßigen Erfassung, bei Nacherhebung gemäß Art. 220 ZK zwischen der Fälligkeit der ursprünglich buchmäßig erfassten Zollschuld und der buchmäßigen Erfassung der nachzuerhebenden Zollschuld, an Säumniszinsen angefallen wäre.

Gemäß § 80 Abs. 2 ZollR-DG werden Säumniszinsen je Säumniszeitraum berechnet und fallen für einen gesamten Säumniszeitraum an, auch wenn die Säumnis nicht im ganzen Säumniszeitraum bestanden hat. Ein Säumniszeitraum reicht vom 15. eines Kalendermonats bis zum 14. des folgenden Kalendermonats. Für jeden Säumniszeitraum ist der zwölfte Teil jenes Jahreszinssatzes heranzuziehen, welcher am Beginn des betreffenden Säumniszeitraumes gegolten hat.

Der Gesetzgeber hat das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 27. September 2012, 2012/16/0090, zum Anlass genommen um mit BGBl. I Nr. 14/2013 (Finanzverwaltungsgerichtsbarkeitsgesetz-FVwGG 2012) § 30a Abs. 5 FinStrG wie folgt zu ändern:

„(5) Die Festsetzung der Abgabenerhöhung ist im Zusammenhang mit Zöllen und mit Abgaben, die von den Zollämtern zu erheben sind, unzulässig.“

Die Bestimmung des § 30a Abs. 5 FinStrG in der Fassung des FVwGG 2012 ist am 12. Jänner 2013 in Kraft getreten (§ 265 Abs. 1s FinStrG).

In den Erläuterungen (2007 d. B. XXIV. GP) heißt es dazu:

„Zu Z 6 (§ 30a Abs. 5 FinStrG):

In seinem Erkenntnis vom 27.9.2012, 2012/16/0090, leitet der Verwaltungsgerichtshof aus § 30a Abs. 5 FinStrG ab, dass jegliche Abgabenerhöhungen im Zusammenhang mit Zöllen und Abgaben, die von den Zollämtern zu erheben sind, mit Ausnahme jener nach § 108 Abs. 2 ZollR-DG unzulässig wären. Diese Ansicht entspricht nicht dem Willen des Gesetzgebers, der für die in Abs. 5 genannten Fälle lediglich eine Abgabenerhöhung nach § 30a FinStrG ausschließen wollte. § 30a Abs. 5 FinStrG soll daher im Lichte dieser Judikatur des VwGH klarer formuliert werden.“

Für das nach dem o.a. aufhebenden Erkenntnis des VwGH vom 28. November 2014, wiederum offene Beschwerdeverfahren betreffend die Festsetzung einer Abgabenerhöhung bedeutet dies Folgendes:

Im Gegensatz zum Verwaltungsgerichtshof, welcher seiner Überprüfung die Sach- und Rechtslage zu Grunde zu legen hat, die im Zeitpunkt der Erlassung der angefochtenen Entscheidung bestand, hat das Bundesfinanzgericht auch im Falle der Festsetzung einer Abgabenerhöhung von der Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt seiner Entscheidung auszugehen (vgl. Ritz, BAO5, § 279 Tz 31 ff).

Die Bestimmung des § 30a Abs. 5 FinStrG idF BGBl. I Nr. 14/2013 ist eine Verfahrensbestimmung, die somit ab Inkrafttreten am 12. Jänner 2013 anwendbar ist.

Die ab dem Inkrafttreten des § 30a FinStrG, idF BGBl. I Nr. 104/2010, am 1. Jänner 2011 vorgelegene Unzulässigkeit der Festsetzung einer Abgabenerhöhung nach § 108 Abs. 1 ZollR-DG (wegen materieller Derogation) ist mit Inkrafttreten des geänderten § 30a Abs. 5 FinStrG idF BGBl. I Nr. 14/2013 am 12. Jänner 2013 weggefallen.

Vor diesem rechtlichen Hintergrund und unter Bedachtnahme auf die Tatsache, dass die Festsetzung der Zollschuld gemäß Art. 203 Abs. 1 ZK iVm § 2 Abs. 1 ZollR-DG für die verfahrensgegenständlichen Textilien im Ausmaß von € 13.553,79 (€ 4.728,07 an Zoll und € 8.825,72 an Einfuhrumsatzsteuer) laut o.a. Berufungsentscheidung vom 29. April 2011 nunmehr in Rechtskraft erwachsen ist, ist dieser Betrag auch der Festsetzung der Abgabenerhöhung nach § 108 Abs. 1 ZollR-DG zugrunde zu legen.

Aus den in der o.a. Berufungsentscheidung vom 29. April 2011 genannten Gründen (auf die ausdrücklich verwiesen wird) war die Abgabenerhöhung nur für die Säumniszeiträume vom 15. April 2007 bis 14. Jänner 2008 vorzuschreiben. Eine weitere Reduzierung der Festsetzung im Vergleich zum Bescheid des Zollamtes vom 15. Jänner 2008 ergab sich aus der Verringerung der Bemessungsgrundlagen durch die in der Berufungsentscheidung erfolgte Neuberechnung der Zollschuld.

Zur Unzulässigkeit der Revision:

Es liegt keine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung vor, zumal durch die im Erkenntnis zitierte Novellierung des Finanzstrafgesetzes hinsichtlich der Zulässigkeit der Festsetzung einer Abgabenerhöhung eine nunmehr eindeutige Rechtslage gegeben ist. Die Revision war daher als unzulässig zu erklären.

Wien, am 8. Jänner 2015