

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat nach der Aufhebung des Bescheides des Unabhängigen Finanzsenats vom 14. November 2011, ZRV/0126-Z3K/09, durch den VwGH - soweit er die Abgabenerhöhung betrifft - im fortgesetzten Verfahren durch den Richter Dr. R in der Beschwerdesache A-GmbH, nunmehr Dr. Josef Strasser, Rechtsanwalt, 4910 Ried im Innkreis, Roßmarkt 1, als Insolvenzverwalter im Konkurs über das Vermögen der A-GmbH, Anschrift, gegen den Bescheid des Zollamtes Innsbruck vom 14. Jänner 2009 zu Recht erkannt:

- 1. Die Beschwerde wird, soweit sie die Abgabenerhöhung betrifft, als unbegründet abgewiesen.**
2. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Mit dem im Instanzenzug ergangenen Bescheid des Unabhängigen Finanzsenates (UFS) vom 14. November 2011, ZRV/0126-Z3K/09, wurde eine Abgabenvorschreibung des Zollamtes Innsbruck gegenüber der A-GmbH in Höhe von € 2.780.657,60 an Einfuhrumsatzsteuer sowie eine gemäß § 108 Abs 1 ZollR-DG festgesetzte Abgabenerhöhung im Ausmaß von € 113.569,38 bestätigt. Mit Erkenntnis vom 19. Mai 2015, 2012/16/0002, hob der Verwaltungsgerichtshof (VwGH) diese Berufungsentscheidung des UFS, soweit sie die Abgabenerhöhung betrifft, wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhaltes auf. Im Übrigen, also bezüglich der Vorschreibung einer Einfuhrumsatzsteuer, wurde die Behandlung der Beschwerde abgelehnt. Damit tritt das Verfahren zur Festsetzung der Abgabenerhöhung in den Stand vor dem Ergehen der Berufungsentscheidung vom 14. November 2011, ZRV/0126-Z3K/09, weshalb im fortgesetzten Verfahren diesbezüglich eine neue Entscheidung zu ergehen hat.

In der Begründung seines Erkenntnisses vom 19. Mai 2015 verweist der VwGH in Bezug auf die Abgabenerhöhung auf das Erkenntnis vom 27. September 2012, 2012/16/0090. Dort 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.

[...]

(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.

[...]

(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."

Im Sinne dieses Erkenntnisses erweist sich die Festsetzung einer Abgabenerhöhung gemäß § 108 Abs 1 ZollR-DG im angefochtenen Bescheid als rechtswidrig.

Mit Schreiben vom 21. Juli 2015 zog der Masseverwalter die in der Beschwerde der A-GmbH vom 27. Juli 2009 gestellten Anträge auf Senatszuständigkeit sowie auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurück.

Übergangsbestimmungen

Mit 1. Jänner 2014 wurde der UFS aufgelöst und durch das Bundesfinanzgericht ersetzt. In den beim Verwaltungsgerichtshof [...] mit Ablauf des 31. Dezember 2013 anhängigen Verfahren treten gemäß Art 151 Abs 51 Z 9 B-VG die Verwaltungsgerichte an die Stelle der unabhängigen Verwaltungsbehörden [...]. Nach Beendigung des Verfahrens vor dem Verwaltungsgerichtshof betreffend den Bescheid [...] einer unabhängigen Verwaltungsbehörde [...] ist das Verfahren gegebenenfalls vom Verwaltungsgericht fortzusetzen.

Über die Bescheidbeschwerde wurde erwogen

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

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

In den ErläutRV 2007 BlgNR 24. GP heißt es dazu:

„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.“

Die Bestimmung des § 30a Abs 5 FinStrG in der Fassung BGBl I 2013/14 ist am 12. Jänner 2013 in Kraft getreten (§ 265 Abs 1s FinStrG).

Für das nach dem aufhebenden Erkenntnis des VwGH vom 19. Mai 2015, 2012/16/0002, wiederum offene Beschwerdeverfahren betreffend die Festsetzung einer Abgabenerhöhung im Ausmaß von € 113.569,38 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 2013/14 ist eine Verfahrensbestimmung, die somit ab Inkrafttreten - am 12. Jänner 2013 - anwendbar ist. Die ab 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 2013/14 am 12. Jänner 2013 weggefallen.

Der VwGH hat, wie bereits erwähnt, in seinem Erkenntnis vom 19. Mai 2015, 2012/16/0002, „im Übrigen“ die Behandlung der Beschwerde abgelehnt und dadurch die Rechtsrichtigkeit der angefochtenen Entscheidung, soweit sie die Einfuhrumsatzsteuer betrifft, bestätigt. Diesbezüglich wird auf die Begründung der Berufungsentscheidung vom 14. November 2011, ZRV/0126-Z3K/09, verwiesen.

Zusammenfassend ist somit festzuhalten: Die (vorübergehende) Unzulässigkeit der Festsetzung einer Abgabenerhöhung nach § 108 Abs 1 ZollR-DG ist, wie oben dargelegt,

im Jänner 2013 weggefallen. Da die bestehende Einfuhrumsatzsteuerschuld vom VwGH bestätigt wurde und sich die Abgabenerhöhung von € 113.569,38 sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach im fortgesetzten Verfahren als richtig erweist, zumal das Zollamt kein Verschulden an der Nacherhebung trifft, hatte das BFG spruchgemäß zu entscheiden.

Hinsichtlich der unbestritten gebliebenen Höhe der vorgeschriebenen Abgabenerhöhung sowie deren Bemessungsgrundlage und Berechnung wird auf die dem Erstbescheid angeschlossenen Berechnungsblätter verwiesen.

Aus den dargestellten Erwägungen war daher die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Zur Unzulässigkeit der Revision

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis 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 konnte sich bei den erheblichen Rechtsfragen auf die in diesem Erkenntnis wiedergegebene Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stützen. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt der vorliegenden Entscheidung nicht zugrunde.

Salzburg-Aigen, am 29. Juli 2015