

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. R in der Beschwerdesache X-AG, Anschrift, vertreten durch Dr. Manfred Rath, Dr. Gunther Ledolter, Mag. Martin Sudi, Mag. Georg Siarlidis und Mag. Andreas Huber, Rechtsanwälte in 8020 Graz, Friedhofgasse 20, gegen den Bescheid des Zollamtes X vom 23. November 2012, Zahl: 000000/00000/2012, betreffend Antrag auf Abänderung eines Altlastenbeitrages samt Nebengebühren gemäß § 295a Bundesabgabenordnung (BAO), nach der am 12. September 2014 durchgeführten mündlichen Verhandlung, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der letzte Satz im Spruch der angefochtenen Entscheidung ("Der Antrag wird abgewiesen.") wird durch folgenden Satz ersetzt: "Der Antrag wird als unzulässig zurückgewiesen."

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

Entscheidungsgründe

Am 14. August 2012 brachte die X-AG beim Zollamt X einen Antrag auf Abänderung eines Bescheides gemäß § 295a BAO ein. Der Antrag wurde auszugsweise wie folgt begründet:

"Mit Bescheid des Hauptzollamtes X vom 07.10.2002 [...] wurde [...] der Antragstellerin ein Altlastenbeitrag für das erste Quartal 2002 in der Höhe von € 20.534,40 sowie [...] ein Säumniszuschlag in der Höhe von € 410,69 und [...] ein Verspätungszuschlag in der Höhe von € 410,69 zur Entrichtung vorgeschrieben.

Die Antragstellerin hat gegen diesen Bescheid die Berufung erhoben und wurde mit Berufungsvorentscheidung des Hauptzollamtes X vom 05.08.2003 [...] der Berufung teilweise stattgegeben und der Altlastenbeitrag mit € 14.313,60, der Säumniszuschlag mit € 286,27 sowie der Verspätungszuschlag mit € 286,27 festgesetzt.

Gegen diese Berufungsvorentscheidung hat die Antragstellerin am 04.09.2003 Beschwerde erhoben. Der UFS hat mit Berufungsentscheidung vom 12.01.2007 [...] die Berufungsvorentscheidung des Hauptzollamtes X vom 05.08.2003 gemäß § 289 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Berufungsbehörde der ersten Stufe aufgehoben.

Mit Berufungsvorentscheidung des Zollamtes X vom 01.03.2007 [...] wurde [...] der erste Satz des Spruches [...] abgeändert [...] und die ursprünglich eingebrachte Berufung der Antragstellerin als unbegründet abgewiesen.

Gegen diese Berufungsvorentscheidung hat die Antragstellerin am 23.03.2007 Beschwerde erhoben. Der UFS hat mit Berufungsentscheidung vom 01.04.2009 zu AZ ZRV/0114-Z3K/07 die Beschwerde als unbegründet abgewiesen, woraufhin die Antragstellerin eine Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof, ZI 2009/17/0089, erhoben hat.

Der Verwaltungsgerichtshof hat diese Beschwerde als unbegründet zurückgewiesen, jedoch in seiner Entscheidung auf Seite 20 ausgesprochen, dass die Antragstellerin gemäß § 295a BAO berechtigt ist, einen Antrag auf Abänderung des Abgabenbescheides zu stellen. Dies begründet der VwGH damit, dass zum Zeitpunkt der Entstehung der Abgabenschuld zwar noch keine Baubewilligung für die übergeordnete Baumaßnahme vorhanden war, die nachträgliche Bewilligung dieser Baumaßnahme jedoch i.S.d. § 295a BAO zu berücksichtigen ist.

[...]

Diese nachfolgende Baubewilligung ist als Bestandteil eines Tatbestandselementes des § 3 Abs. 1 Z 2 ALSaG anzusehen. Die Rückwirkung im Sinne des § 295a BAO ist gegeben, da die nachfolgende Baubewilligung die nach der Abgabenschuldentstehung gesetzten Baumaßnahmen konstitutiv bewilligt und damit die entstandene Abgabenschuld an "ihrer Wurzel" berührt.

Der Ausnahmetatbestand des § 3 Abs 1 Z 2 zweiter Halbsatz ALSAG sieht keine zeitliche Beschränkung hinsichtlich der Bedeutsamkeit rechtskonformer übergeordneter Baumaßnahmen vor. Des Weiteren ist das Regelungsziel dieser Bestimmung baurechtlich zulässige Baumaßnahmen abgabenrechtlich zu privilegieren. Sohin ist die Geltendmachung der nachfolgenden Baubewilligung als "Ereignis" im Sinne des § 295a BAO jedenfalls zulässig und sind die Voraussetzungen des § 295a BAO erfüllt.

[...]

Aus den zuvor genannten Gründen wird daher gestellt nachstehender

ANTRAG.

Das Hauptzollamt X möge

- 1. aussprechen, dass aufgrund der nachträglich erworbenen Baubewilligung für die übergeordnete Baumaßnahme die Ausnahmebestimmung des § 3 Abs 1 Z 2 ALSAG zur Anwendung gelangt und dadurch die Vorschreibung sämtlicher in diesem Verfahren festgesetzten Abgabebeträge, insbesondere der Altlastenbeitrag von € 14.313,60, sowie der Säumniszuschlag von € 286,27 und der Verspätungszuschlag von € 286,27, welche zuletzt durch den Bescheid des UFS vom 01.04.2009 zu AZ ZRV/0114-Z3K/07 bestätigt wurden, rückwirkend aufgehoben wird.*
- 2. die Rücküberweisung der durch die Antragstellerin bereits bezahlten Vorschreibung samt Zinsen in voller Höhe binnen 14 Tagen an die Vertreter der Antragstellerin veranlassen."*

Das Zollamt X wies diesen Antrag mit Bescheid vom 23. November 2012, Zahl 000000/00000/2012, ab. Begründend führte die Behörde aus, unabhängig davon wie der Verwaltungsgerichtshof die materiellen Auswirkungen eines solchen Antrages einschätzt, habe das zur Entscheidung berufene Zollamt vorerst zu prüfen, ob der Antrag rechtzeitig eingebracht worden sei. Unter Verweis auf die gesetzlichen Bestimmungen des § 208 Abs 1 lit e BAO, § 209 Abs 1 und 3 BAO, § 4 Abs 1, 3 und 4 BAO sowie § 7 Abs 1 Z 2 ALSaG vertrat die belangte Behörde den Standpunkt, am 31. März 2012 sei verfahrensgegenständlich die absolute Verjährung eingetreten und der vorliegende Antrag daher verspätet eingebracht worden.

Gegen diese Entscheidung legte die anwaltlich vertretene X-AG mit Schriftsatz vom 19. Dezember 2012 form- und fristgerecht das Rechtsmittel der Berufung ein. Gestützt auf die Bestimmung des § 208 Abs 1 lit e BAO argumentiert die Berufungswerberin, beginne die Verjährung in den Fällen des Eintritts eines rückwirkenden Ereignisses im Sinne des § 295a BAO mit Ablauf des Jahres, in dem das Ereignis eingetreten sei, somit nach dem 31. Dezember 2002. Da die absolute Verjährung frühestens mit 31. Dezember 2012 eingetreten sei, wäre der in Rede stehende Antrag vor Ablauf der absoluten Verjährung eingebracht worden.

Die Berufung hatte keinen Erfolg; sie wurde mit Berufungsvorentscheidung des Zollamtes X vom 28. Dezember 2012 als unbegründet abgewiesen. Dabei änderte die Behörde den Spruch der angefochtenen Entscheidung, indem sie das Wort "abgewiesen" durch die Wortfolge "als unzulässig zurückgewiesen" ersetzte. In der Sache verteidigt das Zollamt seinen bisher vertretenen Rechtsstandpunkt und weist die Berufungswerberin darauf hin, dass sie offensichtlich die Ausnahmeregelung des § 209 Abs 3 BAO bezüglich des Beginns der absoluten Verjährung nicht beachtet habe.

Mit Schreiben vom 30. Jänner 2013 legte die wiederum anwaltlich vertretene X-AG beim Zollamt X form- und fristgerecht eine Beschwerde mit folgender Begründung ein:

"Vorweg erhebt die Antragsstellerin sämtliche Ausführungen in deren Berufung vom 19.12.2012 und im Antrag vom 03.08.2012 auch zum Vorbringen der vorliegenden Beschwerde und werden die diesbezüglichen Ausführungen sohin nochmals ausdrücklich wiederholt und vorgebracht.

Darüber hinaus ist Folgendes auszuführen:

Ausdrücklich wird nochmals auf die Entscheidung des VwGH zu GZ 2009/17/0089-5 vom 23.05.2012, den Rechtsvertretern der Antragsstellerin am 21.06.2012 zugestellt, verwiesen. In dieser Entscheidung hat der VwGH angeführt, dass die Antragsstellerin dazu berechtigt ist, gemäß § 295a BAO einen Antrag auf Berücksichtigung eines rückwirkenden Ereignisses durch Abänderung des Abgabenbescheides zu stellen.

Voraussetzung eines solchen Antrages ist nämlich - so der VwGH -, dass ein Ereignis eintritt, welches abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabenanspruches hat. Ein solches Ereignis stellt die nachfolgende Baubewilligung für die "übergeordnete Baumaßnahme" dar, weil sie Bestandteil eines Tatbestandselements des § 3 Abs. 1 Z 2 ALSAG ist. Die Rückwirkung im Sinne des § 295a BAO ergibt sich daraus, dass die nachfolgende Baubewilligung die nach der Abgabenschuldentstehung gesetzten Baumaßnahmen konstitutiv bewilligt und damit die entstandene Abgabenschuld an ihrer Wurzel berührt.

Der Ausnahmetatbestand des § 3 Abs. 1 Z 2 zweiter Halbsatz ALSAG enthält keine zeitlichen Beschränkungen hinsichtlich der Bedeutsamkeit rechtskonformer übergeordneter Baumaßnahmen und beabsichtigt von seiner Regelungszielsetzung her baurechtlich zulässige Baumaßnahmen abgabenrechtlich zu privilegieren. Deswegen ermöglicht er auch die unbefristete Geltendmachung nachfolgender Baubewilligungen im Wege des § 295a BAO.

Durch die Ermessensgebundenheit des § 295a BAO wird dabei sichergestellt, dass die Abgabenbehörde die Umstände der zunächst konsenswidrigen Durchführung der Baumaßnahme für die Frage der tatsächlichen Abänderung des Abgabenbescheids angemessen berücksichtigen kann.

Sohin hat der VwGH in dieser Entscheidung ausdrücklich klargestellt, dass der Antrag nach § 295a BAO zeitlich unbefristet möglich ist und die Bestimmungen der absoluten Verjährung diesen nicht berühren.

Zudem würde - folgt man den bisherigen Ausführungen der Berufungsbehörde - die absolute Verjährungsfrist noch gar nicht eingetreten sein bzw. auch gar nicht zur Anwendung gelangen. § 209 Abs 3 BAO gilt nämlich nur für die Einhebung und Festsetzung von Abgabenansprüchen und schließt nur jede auf Realisierung des Abgabenanspruches gerichtete behördliche Maßnahme aus (vgl. VwGH 2011/17/0285). Von dieser Bestimmung ist eine nachträgliche Abänderung bzw. rückwirkende Aufhebung des Abgabenbescheides im Sinne des § 295a BAO - vor allem wenn dies mittels eines Antrages des Abgabenschuldners erfolgt - nicht umfasst, zumal es dadurch zu keiner neuerlichen Festsetzung der Abgabe kommt. Die Abgabe wird nämlich nur rückerstattet.

Dafür sprechen einerseits der Wortlaut des genannten Paragraphen und andererseits auch der Umstand, dass die nachträgliche Baubewilligung, welche die Abgabenschuld in Ihrer Wurzel berührt, diese im Nachhinein zur Gänze wegfallen lässt.

Des Weiteren wird aus advokatorischer Vorsicht darauf hingewiesen, dass die Ausnahmebestimmung des § 209a Abs. 2 BAO zur Anwendung gelangt, zumal die Entscheidung des VwGH vom 23.05.2012 zu GZ 2009/17/0089-5 die Abgabensatzung zumindest mittelbar beeinflusst.

Zusammengefasst ist daher keine absolute Verjährung hinsichtlich einer nachträglichen Abänderung gem. § 295a BAO eingetreten."

Im Jänner 2013 wurde die Beschwerde vom Zollamt X an den damals zur Entscheidung befugten UFS übermittelt.

Am 12. September 2014 fand an der Außenstelle Graz des Bundesfinanzgerichtes die beantragte mündliche Verhandlung statt. Neben der Erörterung der Sach- und Rechtslage erfolgte ein Austausch der bereits aus dem Verwaltungsakt bekannten Standpunkte zwischen den Parteien des Verfahrens. Neue Aspekte ergaben sich daraus nicht.

Übergangsbestimmungen

Mit 1. Jänner 2014 wurde der UFS aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren geht gemäß Art 151 Abs 51 Z 8 B-VG auf das Bundesfinanzgericht (BFG) über. Dementsprechend normiert § 323 Absatz 38 der Bundesabgabenordnung (BAO), dass die am 31. Dezember 2013 beim UFS als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom BFG als Beschwerden im Sinne des Art 130 Absatz 1 B-VG zu erledigen sind.

Über die Bescheidbeschwerde wurde erwogen

Gemäß § 295a Abs 1 BAO kann ein Bescheid auf Antrag der Partei (§ 78) oder von Amts wegen insoweit abgeändert werden, als ein Ereignis eintritt, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabenanspruches hat. Verfahrensgegenständlich stellt die Baubewilligung vom 7. Mai 2002 für eine "übergeordnete Baumaßnahme" nach § 3 Abs 1 Z 2 Altlastensanierungsgesetz (ALSaG), idF BGBl I 2002/48, ein Ereignis im Sinne des § 295a BAO dar, das abgabenrechtliche Wirkung auf das Entstehen des mit Bescheid vom 7. Oktober 2002 geltend gemachten Abgabenanspruches hat.

§ 295a BAO befristet den Antrag nicht. Wenn allerdings die Verjährung einer Abänderung entgegensteht, ist der Antrag keiner meritorischen Behandlung mehr zugänglich (*Ritz*, BAO⁵, § 295a Tz 34). Das AbgÄG 2003 hat für Abänderungen nach § 295a BAO einen speziellen Verjährungsbeginn (in § 208 Abs 1 lit e BAO) vorgesehen. Demnach beginnt die Verjährung in den Fällen des § 295a BAO mit dem Ablauf des Jahres, in dem das

Ereignis eingetreten ist (*Ritz*, BAO⁵, § 295a Tz 46). Da im vorliegenden Fall das Ereignis "Baubewilligung" am 7. Mai 2002 eingetreten ist, beginnt die Verjährung zur Abänderung des Abgabenbescheides mit Ablauf des Jahres 2002. Die Verjährungsfrist im Bereich des ALSaG beträgt gemäß § 207 Abs 2 BAO fünf Jahre. Somit endet die Verjährungsfrist im streitgegenständlich Fall mit Ablauf des Jahres 2007. Der Antrag der X-AG auf eine Bescheidänderung gemäß § 295a BAO vom 3. August 2012, beim Zollamt X eingelangt am 14. August 2012, ist somit aufgrund der bereits eingetretenen Verjährung einer meritorischen Behandlung nicht mehr zugänglich.

Die absolute Verjährung spielt im verfahrensgegenständlichen Fall keine Rolle mehr. Wie § 209 Abs 3 BAO bestimmt, verjährt das Recht auf Festsetzung einer Abgabe spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches (§ 4 BAO). Verfahrensgegenständlich ist das Entstehen des Abgabenanspruches mit Ablauf des 31. März 2002 unbestritten; die absolute Verjährungsfrist endete demnach am 31. März 2012. Der Zeitraum zwischen 1. April 2002 und 31. März 2012 bildet in dem in Rede stehenden Fall den Rahmen, innerhalb dessen unter Berücksichtigung der allgemeinen Verjährungsbestimmung des § 208 Abs 1 lit e BAO Maßnahmen nach § 295a BAO hätten ergriffen werden können. Auch kommt verfahrensgegenständlich die Bestimmung des § 209a Abs 2 BAO nicht zum Tragen, da der Antrag nach § 295a BAO nicht vor Eintritt der Verjährung eingebracht wurde.

Die Ausführungen des VwGH in Punkt 2.10. seiner Entscheidung vom 23. Mai 2012, 2009/17/0089, stehen der Rechtsansicht des BFG, verfahrensgegenständlich wäre eine Maßnahme nach § 295a BAO aufgrund bereits eingetretener Verjährung nicht mehr zulässig, nicht entgegen. In diesem Erkenntnis hat der VwGH grundsätzlich judiziert, dass eine fehlende Baubewilligung im Zeitpunkt der Abgabenschuldentstehung einer Anwendung des Ausnahmetatbestandes des § 3 Abs 1 Z 2 ALSaG entgegensteht. Da folglich eine nachträglich erteilte Baubewilligung in einem Rechtsmittelverfahren nicht berücksichtigt werden kann, hat er in einem obiter dictum darauf hingewiesen, dass eine nachfolgende Baubewilligung abgabenrechtlich nicht völlig unbeachtlich ist. Sie berechtige die Beschwerdeführerin dazu, gemäß § 295a BAO einen Antrag auf Berücksichtigung eines rückwirkenden Ereignisses durch Abänderung des Abgabenbescheides zu stellen. Verjährungsrechtliche Fragen hat das Höchstgericht dabei - im Gegensatz zu seinem Erkenntnis VwGH vom 23. Mai 2012, 2009/17/0086 - offensichtlich ausgeklammert. Dort hält er in einem gleichgelagerten Fall unter Punkt 2.5. unmissverständlich fest, dass eine nachfolgende Baubewilligung die Beschwerdeführer dazu berechtige, **innerhalb der Verjährungsfrist des § 208 Abs 1 lit e BAO** gemäß § 295a BAO einen Antrag auf Berücksichtigung eines rückwirkenden Ereignisses durch Änderung des Abgabenbescheides zu stellen.

Auch wird vom BFG die Rechtsansicht des Beschwerdeführers (Bf), da der Ausnahmetatbestand des § 3 Abs 1 Z 2 zweiter Halbsatz ALSaG (idF BGBl I 2002/48) keine zeitliche Beschränkung enthalte, ermögliche er die unbefristete Geltendmachung nachfolgender Baubewilligungen im Wege des § 295a BAO, nicht geteilt. Zwar ist dem

Bf zuzustimmen, dass der in Rede stehende Ausnahmetatbestand des ALSaG keiner zeitlichen Beschränkung unterliegt, er kann jedoch nicht per se angewendet werden. Er braucht dazu, sobald die Abgabefestsetzung erfolgt ist, eine verfahrensrechtliche Bestimmung, eben § 295a BAO. Und die Anwendung dieser Norm unterliegt gemäß § 208 Abs 1 lit e BAO in Verbindung mit § 207 Abs 2 BAO einer fünfjährigen Verjährungsfrist (siehe dazu auch: VwGH vom 23. Mai 2012, 2009/17/0086, Punkt 2.5.).

Nicht nachvollziehbar sind für das BFG Ausführungen in der Beschwerdebegründung, wonach eine nachträgliche Abänderung bzw rückwirkende Aufhebung des Abgabenbescheides im Sinne des § 295a BAO von der Bestimmung über die absolute Verjährung der Festsetzung von Abgabenansprüchen nicht umfasst sei, zumal es dadurch zu keiner neuerlichen Festsetzung der Abgabe kommt, da die Abgabe rückerstattet wird. Das dem § 207 Abs 1 BAO der Verjährung unterliegende Recht, eine Abgabe festzusetzen, betrifft nämlich nicht nur Festsetzungen, die zu einer Nachforderung führen (*Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO³ § 207 Anm 8, rdb.at). Die Verjährung steht auch einer Minderung der Abgabefestsetzung entgegen (*Ritz*, BAO⁵, § 207 Tz 6). Führt die Berücksichtigung des rückwirkenden Ereignisses dazu, dass kein Abgabenbescheid mehr zu erlassen ist, so ist der Abgabenbescheid in einen Nichtfestsetzungsbescheid (Nichtveranlagungsbescheid) abzuändern (*Ritz*, BAO⁵, § 295a Tz 42 unter Verweis auf *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO³ § 295a Anm 10, rdb.at).

Verfahrensgegenständlich war das Recht, den mit Bescheid des Zollamtes X vom 7. Oktober 2002, ZI 000/0000/7/02, festgesetzten Altlastenbeitrag für das erste Quartal 2002 sowie die mit diesem Bescheid vorgeschriebenen Säumnis- und Verspätungszuschläge im Wege des § 295a BAO abzuändern, nach den Bestimmungen der §§ 207 Abs 2 und 208 Abs 1 lit e BAO im Zeitpunkt der Antragstellung bereits verjährt. Da sich somit die Zurückweisung des Antrages vom 3. August 2012 auf Abänderung eines Bescheides gemäß § 295a BAO durch das Zollamt X als rechtmäßig erweist, war spruchgemäß zu entscheiden.

Zur Unzulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist 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.

Die ordentliche Revision ist im vorliegenden Fall unzulässig, da das Bundesfinanzgericht in rechtlicher Hinsicht der in der Entscheidung dargestellten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes gefolgt ist.

Salzburg-Aigen, am 15. September 2014