



## **IM NAMEN DER REPUBLIK!**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Fuchs und die Hofräte Dr. Nowakowski, MMag. Maislinger und Mag. Novak sowie die Hofrätin Dr. Reinbacher als Richter, unter Mitwirkung des Schriftführers Mag. Wimberger, BA, über die Revision der B in B, vertreten durch Mag. Dr. Wolfgang Nikolaus, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater in 1130 Wien, St. Veit-Gasse 8, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 7. Juli 2016, Zl. RV/7102970/2016, betreffend Beschwerdezinser ( § 205a BAO), zu Recht erkannt:

Die Revision wird als unbegründet abgewiesen.

### **Entscheidungsgründe:**

- 1 Die Revisionswerberin gab für 2007 keine Umsatzsteuervoranmeldungen ab und leistete keine Umsatzsteuervorauszahlungen. Am 13. November 2008 brachte sie die Umsatzsteuererklärung 2007 ein, in der sie einen Umsatz von 45.000 € sowie Vorsteuern von ca. 1 Mio € bekanntgab.
- 2 Mit Bescheid des Finanzamtes vom 16. April 2010 wurden die Umsätze mit 0 € festgestellt und die Vorsteuern nicht anerkannt.
- 3 Mit Bescheid vom 18. Dezember 2013 gab der unabhängige Finanzsenat der dagegen erhobenen Berufung Folge und setzte die Umsatzsteuer 2007 mit einem Vorsteuerüberhang von ca. 995.000 € fest. Begründend wurde hiezu im Wesentlichen ausgeführt, die Revisionswerberin habe - wenn auch als Treuhänderin („Strohfrau“), so doch im Außenverhältnis im eigenen Namen - ein Hotel erworben und sodann verpachtet. Sie übe damit im Außenverhältnis eine nachhaltige Tätigkeit zum Zweck der Erzielung von Einnahmen aus. Die Revisionswerberin sei daher berechtigt, die im Zusammenhang mit dem Ankauf des Hotels stehenden Vorsteuern abzuziehen.
- 4 Mit Schriftsatz vom 23. Jänner 2014 beantragte die Revisionswerberin für die Zeit vom 1. Jänner 2012 bis zum Tag der Gutschrift des Betrages von

==



(ca.) 995.000 € auf ihrem Abgabenkonto (12. Februar 2014) Beschwerdezin­sen (§ 205a BAO).

- 5 Das Finanzamt wies diesen Antrag mit Bescheid vom 21. April 2016 ab. Begründend führte das Finanzamt aus, die Voraussetzungen für die Festsetzung von Beschwerdezin­sen lägen nicht vor. Es sei keine entrichtete Abgabenschuldigkeit herabgesetzt, sondern eine Gutschrift nunmehr mit Berufungsentscheidung anerkannt worden.
- 6 Die Revisionswerberin erhob gegen diesen Bescheid Beschwerde.
- 7 Mit dem angefochtenen Erkenntnis wies das Bundesfinanzgericht die Beschwerde als unbegründet ab und sprach aus, dass eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig sei.
- 8 Begründend führte das Bundesfinanzgericht im Wesentlichen aus, im vorliegenden Fall habe keine Abgabenschuldigkeit bestanden, die hätte entrichtet werden können, da mit dem Bescheid vom 16. April 2010 keine Zahllast festgesetzt worden sei. Es sei auch keine Herabsetzung erfolgt, sondern es sei mit Berufungsentscheidung die beantragte Gutschrift zuerkannt worden. Die Herabsetzung einer festgesetzten Steuerschuld sei einer erst im Rechtsmittelweg zuerkannten Steuergutschrift nicht gleichzusetzen. § 205a BAO stelle eine abschließende Regelung dar. Eine Analogie sei ausgeschlossen, weil sich der entgegenstehende Regelungswille dem Gesetz entnehmen lasse. Auch aus den Gesetzesmaterialien ergebe sich kein anders lautender Normzweck. Die Revision sei nach Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig, weil die Entscheidung der dargestellten Rechtslage folge.
- 9 Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die Revision.
- 10 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:
- 11 Die Revision ist zulässig, weil - wie die Revision zutreffend aufzeigt - Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zu der Frage nicht vorliegt, ob Beschwerdezin­sen auch im Falle einer im Rechtsmittelweg zuerkannten Steuergutschrift festgesetzt werden können. Sie ist aber nicht begründet.



12 § 205a BAO wurde mit dem Abgabenänderungsgesetz 2011, BGBl. I Nr. 76/2011, eingefügt. Mit dem FVwGG 2012, BGBl. I Nr. 14/2013, wurde § 205a BAO neugefasst, die Rechtslage aber nicht geändert; es erfolgten lediglich terminologische Anpassungen (z.B. Beschwerde statt Berufung; vgl. *Ritz*, BAO<sup>5</sup>, § 205a Tz 1).

13 § 205a BAO in der Fassung BGBl. I Nr. 14/2013 (vgl. § 323 Abs. 37 BAO) lautet:

„(1) Soweit eine bereits entrichtete Abgabenschuldigkeit, deren Höhe unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Bescheidbeschwerde abhängt, herabgesetzt wird, sind auf Antrag des Abgabepflichtigen Zinsen für den Zeitraum ab Entrichtung bis zur Bekanntgabe des die Abgabe herabsetzenden Bescheides bzw. Erkenntnisses festzusetzen (Beschwerdezinsen).

(2) Der Antrag (Abs. 1) hat zu enthalten:

- a) die Bezeichnung der Bescheidbeschwerde, von deren Erledigung die Abgabenhöhe unmittelbar oder mittelbar abhängt;
- b) die Bezeichnung des Bescheides bzw. Erkenntnisses, mit dem die entrichtete Abgabenschuldigkeit herabgesetzt wurde;
- c) die für die Höhe der Bemessungsgrundlage der Zinsen maßgebenden Angaben.

(3) Zinsen sind nur insoweit festzusetzen, als ein Bescheid in Punkten angefochten wird, in denen er von dem ihm zugrunde liegenden Anbringen abweicht oder ein Bescheid angefochten wird, dem kein Anbringen zugrunde liegt.

(4) Die Zinsen betragen pro Jahr 2% über dem Basiszinssatz. Zinsen, die den Betrag von 50 Euro nicht erreichen, sind nicht festzusetzen.“

14 In den Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum Abgabenänderungsgesetz 2011 (1212 BlgNR 24. GP 28 f) wurde u.a. ausgeführt:

„Wird gemäß § 212a BAO die Einhebung strittiger Abgabenbeträge ausgesetzt, so fallen Aussetzungszinsen an, wenn sich die Nachforderung als rechtmäßig erweist. Der Abgabepflichtige trägt somit das Zinsenisiko. Wenn hingegen der Abgabepflichtige die strittigen Abgabenbeträge entrichtet und sich die Abgabennachforderung im Wege einer Berufung als rechtswidrig erweist, erfolgt eine Abgabengutschrift unverzinst.



Diesem einseitigen Zinsenrisiko soll mit der Verzinsung der mit Berufung bestrittenen Abgabebeträge entgegengetreten werden. Voraussetzung dafür ist, dass die bestrittenen Abgabebeträge vor Erledigung der Berufung entrichtet werden.

Die Zinsen betreffen Nachforderungen im Sinn des § 212a BAO (somit solche, für die die Voraussetzungen einer Aussetzung der Einhebung vorliegen), die entrichtet werden, soweit sich nachträglich als Folge der Berufung ergibt, dass die Nachforderung nicht rechtmäßig war.

Ebenso wie nach § 212a Abs. 1 BAO müssen Abgabebeträge vorliegen, deren Höhe unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Berufung abhängt. Eine solche mittelbare Abhängigkeit liegt beispielsweise vor, wenn ein Bescheid über die Feststellung von Einkünften (§ 188 BAO) mit Berufung angefochten ist und die sich aus dem angefochtenen Bescheid ergebende Nachforderung (Einkommen- oder Körperschaftsteuer), soweit für sie eine Aussetzung der Einhebung in Betracht kommt, entrichtet wird.

Als Folge einer Berufung können Herabsetzungen nicht nur dann erfolgen, wenn die Berufung mit Berufungsvorentscheidung oder mit Berufungsentscheidung erledigt wird, sondern etwa auch, wenn dem Berufungsbegehren in einem auf § 295 BAO gestützten Änderungsbescheid entsprochen wird.

Einer Aussetzung der Einhebung sind nur Abgabennachforderungen zugänglich, die aus amtswegigen Bescheiden oder aus dem Abweichen von einer Abgabenerklärung resultieren. Gleichermaßen werden auch Gutschriften, die sich beispielsweise daraus ergeben, dass der Berufungswerber in der Berufung erstmals Betriebsausgaben geltend macht, nicht verzinst.

*Beispiel:*

*Von Amts wegen wird ein Abgabenbescheid erlassen (Abgabenhöhe: 30 000 Euro). In der Berufung wird die Herabsetzung der Abgabe auf 18 000 Euro beantragt. Die Abgabe wird in voller Höhe (30 000 Euro) entrichtet. Mit teilweise stattgebender Berufungsentscheidung erfolgt eine Herabsetzung der Abgabe auf 20 000 Euro.*

*Auf Antrag stehen Berufungszinsen für die Zeit ab Entrichtung bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe der Berufungsentscheidung zu.*

*Bemessungsgrundlage der Zinsen ist die Gutschrift (10 000 Euro).“*

- 15 Nach dem Gesetzeswortlaut stehen Beschwerdezinse nur dann zu, wenn eine Abgabenschuldigkeit entrichtet wurde und diese später, insbesondere im Wege der Entscheidung über eine Bescheidbeschwerde, herabgesetzt wird.



- 16 Im vorliegenden Fall wurde - unbestritten - weder eine Abgabenschuldigkeit entrichtet noch wurde diese später herabgesetzt. Nach dem Wortlaut des § 205a BAO stehen sohin die geltend gemachten Beschwerdezinsen nicht zu.
- 17 Eine analoge Anwendung der Bestimmung des § 205a BAO auf den vorliegenden Fall würde insbesondere voraussetzen, dass eine echte (planwidrige) Lücke vorliegt. Dies wäre dort anzunehmen, wo das Gesetz, gemessen an seiner eigenen Absicht und immanenten Teleologie, unvollständig, also ergänzungsbedürftig ist, und wo seine Ergänzung nicht etwa einer vom Gesetz gewollten Beschränkung widerspricht (vgl. - näher zu den Voraussetzungen eines Analogieschlusses - das Erkenntnis vom 29. Oktober 2015, Ro 2015/07/0019, mwN).
- 18 Es ist aber nicht ersichtlich, dass das Gesetz gemessen an seiner Teleologie unvollständig wäre. Wie sich aus den Erläuterungen zur Regierungsvorlage ergibt, steht § 205a BAO in engem Zusammenhang mit § 212a Abs. 9 BAO. Nach dieser Bestimmung sind für Abgabenschuldigkeiten, soweit u.a. infolge einer Aussetzung der Einhebung ein Zahlungsaufschub eintritt, Aussetzungszinsen zu entrichten. Im Fall der nachträglichen Herabsetzung einer Abgabenschuld hat die Berechnung der Aussetzungszinsen unter rückwirkender Berücksichtigung des Herabsetzungsbetrages zu erfolgen.
- 19 Der Normzweck des § 205a BAO besteht darin, einen Abgabepflichtigen, der Abgabenschuldigkeiten während eines anhängigen Verfahrens über die Berechtigung dieser Abgaben entrichtet, betreffend das Zinsenrisiko mit jenem wirtschaftlich gleich zu behandeln, der eine Aussetzung der Einhebung dieser Abgabenschuldigkeiten beantragt.
- 20 Bei einer Aussetzung der Einhebung soll der Abgabepflichtige bei erfolgloser Bekämpfung der Nachforderung Zinsen zahlen; dieser Zinsenzahlung steht der Aspekt des Zinsengewinnes durch den Zahlungsaufschub gegenüber (vgl. das Erkenntnis vom 16. Oktober 2002, 99/13/0065, mwN); bei einer Herabsetzung der Nachforderung werden auch die Aussetzungszinsen reduziert.
- 21 Jener Abgabepflichtige hingegen, der keine Aussetzung der Einhebung der strittigen Abgaben begehrt, sondern die Abgaben vor Erledigung des Streites





über die Berechtigung dieser Abgaben entrichtet, soll bei erfolgreicher Bekämpfung der Nachforderung Zinsen erhalten.

22 Damit ergibt sich die vom Gesetzgeber beabsichtigte Gleichbehandlung:

23 Erweist sich die Abgabenschuldigkeit im anhängigen Verfahren als nicht berechtigt, fallen bei Aussetzung der Einhebung - im Hinblick auf die rückwirkende Berücksichtigung des Verfahrensergebnisses - keine Aussetzungszinsen an. Hat der Abgabepflichtige hingegen die Abgabenschuldigkeit bereits entrichtet, erhält er - zur Abgeltung des durch die Entrichtung entstandenen Zinsverlustes - Beschwerdezinns. Im Ergebnis (und bei pauschaler Betrachtung) tritt sowohl bei jenem Abgabepflichtigen, der die Aussetzung der Einhebung begehrt, als auch bei jenem, der die Abgaben entrichtet, kein Zinsverlust ein.

24 Stellt sich diese Abgabenschuldigkeit im anhängigen Verfahren hingegen als berechtigt heraus, hat jener, der die Aussetzung beantragt hat, Aussetzungszinsen zu bezahlen. Hat der Abgabepflichtige hingegen die Abgabenschuld bereits entrichtet, tritt ein Zinsverlust (allenfalls in Form entgangener Zinsen) im Hinblick auf die frühzeitige Zahlung ein. Auch hier wird im Ergebnis (und bei pauschaler Betrachtung) jener Abgabepflichtige, der die Aussetzung der Einhebung begehrt, mit jenem, der die Abgaben entrichtet, gleich behandelt; beide werden mit Zinsen belastet.

25 Besteht hingegen keine Abgabenschuldigkeit, weil sich - wie hier (Veranlagung mit 0 €) - aus dem Bescheid keine Nachforderung (eine aus einer Abgabefestsetzung resultierende Zahlungsverpflichtung; vgl. das Erkenntnis vom 17. Oktober 2002, 2002/17/0238, mwN) ergibt, ist bei einer Bekämpfung dieses Bescheides eine Aussetzung der Einhebung (mangels Nachforderungsbetrages) nicht möglich, auch Aussetzungszinsen fallen in einem derartigen Fall nicht an. Mangels Nachforderung kommt eine Entrichtung nicht in Frage, sodass auch Beschwerdezinns nicht in Betracht kommen.

26 Zutreffend ist, dass - wie die Revision aufzeigt - auch die Aufhebung eines Bescheides, aus dem sich Gutschriften ergeben haben, zu einer Nachforderung



führen kann. Ein derartiger Fall liegt freilich nicht vor. Hätte aber das Finanzamt zunächst die Umsatzsteuer 2007 erklärungsgemäß (mit einem Vorsteuerüberhang) veranlagt und sodann - etwa gemäß § 299 BAO - die Umsatzsteuer mit 0 € veranlagt, so hätte sich daraus eine Nachforderung ergeben können. Voraussetzung für eine derartige Nachforderung wäre aber, dass aus der Aufhebung des Gutschrift-Bescheides eine Zahlungsverpflichtung resultierte. Diese könnte eingehoben werden, sodass auch eine Aussetzung der Einhebung - samt Aussetzungszinsen bei erfolgloser Bekämpfung - in Frage käme. In einem derartigen Fall wäre aber auch eine Entrichtung der Nachforderung möglich, was wiederum auch Beschwerdezinser bei erfolgreicher Bekämpfung zur Folge hätte. Auch in diesem Fall ist sohin das Zinsenrisiko im Sinne der Gesetzesteleologie ausgeglichen.

- 27 Ein Streit im Rechtsmittelweg um die Zuerkennung einer Abgabengutschrift führt hingegen - entgegen dem Revisionsvorbringen - weder zu der Möglichkeit einer Aussetzung der Einhebung (vgl. etwa *Ritz*, aaO, § 212a Tz 13: Abweisung eines Antrags auf Nachsicht im Unterschied zum Widerruf einer Nachsicht) und daher auch nicht zu Aussetzungszinsen noch zu Beschwerdezinser (mangels möglicher „Entrichtung“ eines beantragten Gutschriftbetrags).
- 28 Die Revision macht weiters geltend, ob eine stattgebende Rechtsmittelerledigung eine zuvor entrichtete Abgabenschuldigkeit herabsetze oder eine Gutschrift entstehen lasse, hänge allein davon ab, welche abgabenrechtlich relevanten Sachverhalte der Abgabepflichtige neben dem streitverfangenen Sachverhalt noch verwirklicht habe. Hätte die Revisionswerberin im Streitjahr neben dem streitverfangenen Sachverhalt Umsatzerlöse erzielt, aus denen eine Umsatzsteuerschuld von 1 Mio € resultiert hätte, so wäre diese Umsatzsteuerschuld durch die stattgebende Berufungsentscheidung auf ca. 5.000 € herabgesetzt worden, in welchem Fall der Revisionswerberin Beschwerdezinser zustehen würden. Das Zustehen von Beschwerdezinser könne aber nicht davon abhängen, welche anderen abgabenrechtlich relevanten Sachverhalte der Abgabepflichtige zufälligerweise verwirklicht habe. Eine derartige Auslegung wäre unsachlich.



- 29 Im von der Revisionswerberin geschilderten Fall einer Umsatzsteuerzahllast von 1 Mio € könnte der Abgabepflichtige entweder die Aussetzung der Einhebung beantragen, was zur Belastung mit Aussetzungszinsen führt, wenn sich das Rechtsmittel als unberechtigt erweist. Entrichtet aber der Abgabepflichtige die strittige Abgabe, so stehen ihm im Falle des Obsiegens Beschwerdezinse zu. Auch in dieser Situation ist das Zinsenrisiko ausgeglichen.
- 30 Die Revisionswerberin verweist schließlich darauf, sie habe die im Kaufpreis enthaltene Umsatzsteuer an den Lieferanten entrichtet, der diese Umsatzsteuer auch dem Finanzamt abgeführt habe. Die ihr zur Verfügung stehenden liquiden Mittel seien also um ca. 995.000 € geringer gewesen als bei schon ursprünglich rechtsrichtiger Entscheidung des Finanzamts. Hinsichtlich dieser wirtschaftlichen Belastung liege kein Unterschied zu demjenigen Sachverhalt vor, der im geschilderten Beispielfall gegeben sein würde. Auch der Bund sei gleichgestellt, indem er nämlich einen Betrag von ca. 995.000 € - wengleich zu Unrecht - vereinnahmt habe. Es sei nicht einsichtig, warum wirtschaftlich idente Fallkonstellationen (Entziehung von liquiden Mitteln in Höhe von ca. 995.000 €) hinsichtlich des Zustehens von Beschwerdezinse nur deshalb unterschiedlich behandelt werden sollten, weil beim tatsächlich vorliegenden Sachverhalt eine Reduktion positiver liquider Mittel und das andere Mal eine gleich große Erhöhung des Liquiditätsbedarfs gegeben sei.
- 31 Die Beschwerdezinse dienen aber nur dem Ausgleich des Zinsenrisikos betreffend strittige Abgaben im Verhältnis zwischen Finanzamt und dem Abgabepflichtigen. Die Verhältnisse gegenüber Dritten werden in diesen Risikoausgleich nicht einbezogen.
- 32 Dass allenfalls aus rechtspolitischen Gründen auch eine Verzinsung einer strittigen, erst im Rechtsmittelweg zuerkannten Gutschrift wünschenswert sein könnte, erweckt noch keine Bedenken im Hinblick auf die Sachlichkeit der vorliegenden Regelung. Daher war auch der Anregung der Revisionswerberin, einen Gesetzesprüfungsantrag an den Verfassungsgerichtshof zu richten, nicht näherzutreten, wobei überdies auch eine allfällige Aufhebung der Bestimmung



des § 205a Abs. 1 BAO nicht zur Zuerkennung der begehrten  
Beschwerdezinsen führen könnte.

- 33 Da sohin der Inhalt der Revision erkennen lässt, dass die von der  
Revisionswerberin behaupteten Rechtsverletzungen nicht vorliegen, war sie  
gemäß § 35 Abs. 1 VwGG ohne weiteres Verfahren in nichtöffentlicher  
Sitzung als unbegründet abzuweisen.

W i e n , am 31. März 2017

