

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch Dr. NN., über die Berufung (nunmehr Beschwerde) vom 14.2.2013 gegen den Bescheid des Zollamtes St. Pölten Krems Wiener Neustadt vom 15.1.2013, Zl. zzz, Spruchpunkt II, betreffend Anspruchszinsen (§ 205 BAO) und Berufungs- bzw. Beschwerdezinsen (§ 205a BAO), zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Mit Schriftsatz vom 4.12.2012 brachte die nunmehrige Beschwerdeführerin (Bf.), die Bf., durch ihren Rechtsvertreter einen kombinierten Antrag ein auf Festsetzung des Altlastenbeitrages gemäß § 201 BAO sowie auf Rückzahlung des sich ergebenden Guthabens gemäß § 239 BAO. Gleichzeitig begehrte sie eine Verzinsung in analoger Anwendung der §§ 205 und 205a BAO.

Die Bf. stützte diesen Antrag auf das Vorbringen, sie habe für das vierte Quartal 2011 und die ersten beiden Quartale 2012 jeweils Anmeldungen an selbstberechneten Altlastenbeiträgen abgegeben und die Abgaben auch am Fälligkeitstag abgeführt. Die Bf. habe ein Feststellungsverfahren nach § 10 ALSAG beantragt, das schließlich vom Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 26.7.2012, Zl. 2012/07/0032, im Sinne einer Beitragsfreiheit der in Rede stehenden Abfälle entschieden worden sei. Aufgrund der verfehlten Rechtsmeinung der Abgabenbehörde sei die Bf. bei ihren Selbstberechnungen von unrichtigen Bemessungsgrundlagen ausgegangen. Das Zollamt möge nunmehr die Festsetzung der Altlastenbeiträge rechtsrichtig mit Bescheid gemäß § 201 Abs. 2 Z 2 BAO vornehmen. Der Schriftsatz enthält dann eine über die angeführten Zeiträume quartalsmäßig gegliederte Auflistung der zu viel bezahlten Abgabenbeträge, in Summe € 112.443,00. Dieser Betrag wäre nunmehr zurückzuzahlen zuzüglich von 4 % Zinsen in analoger Anwendung von §§ 205 und 205a BAO.

Mit Sammelbescheid vom 15.1.2013, Zl. zzz, setzte das Zollamt St. Pölten Krems Wiener Neustadt gegenüber der Bf. im Spruchpunkt I. im Grund des § 201 BAO für das 4. Quartal 2011 und das 1. und 2. Quartal 2012 den Altlastenbeitrag mit € 0,00 fest und schrieb ihr

den für diesen Zeitraum bereits entrichteten Altlastenbeitrag in der Höhe von € 112.443,00 gut.

Im Spruchpunkt II. dieses Bescheides wies das Zollamt den Antrag der Bf. auf Verzinsung des im 4. Quartal 2011 und 1. und 2. Quartal 2012 zu viel bezahlten Altlastenbeitrages in der eben angeführten Höhe gem. §§ 205 und 205a BAO ab.

Ausschließlich gegen Spruchpunkt II dieses Bescheides richtet sich die Berufung (nunmehr Beschwerde) der Bf. vom 15.2.2013.

Diese Berufung wies das Zollamt mit Berufungsvorentscheidung vom 8.5.2013, Zl. xXx, als unbegründet ab.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die form- und fristgerecht eingebrachte Beschwerde vom 23.5.2013, die nunmehr als Vorlageantrag zu werten ist.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Der Altlastenbeitrag ist eine Selbstberechnungsabgabe, für die gemäß § 9 ALSAG jeweils für Kalendervierteljahre eine Anmeldung zu erfolgen hat und daher im Regelfall eine bescheidmäßige Festsetzung nicht erfolgt. Die Bf. hat für die o.a. Zeiträume solche Selbstberechnungen durchgeführt, die sich aufgrund eines längeren und bis zum Verwaltungsgerichtshof durchgezogenen Feststellungsverfahrens nach § 10 ALSAG als überhöht herausstellten, was zu bescheidmäßigen Gutschriften führte. Diese rechtskräftig gewordenen Festsetzungen sind hier nicht mehr weiter zu hinterfragen.

Der Rechtsstreit bezieht sich nur mehr auf die Frage, ob der Bf. in Ansehung dieser Gutschriften die bescheidmäßige Zuerkennung und Auszahlung von Anspruchszinsen gemäß § 205 BAO bzw. Berufungszinsen gemäß § 205a BAO (allenfalls auch durch Analogieschluss) zusteht.

Das Bundesfinanzgericht gelangt aus folgenden Gründen in Übereinstimmung mit der Rechtsmeinung des Zollamtes zum Ergebnis, dass dies nicht der Fall ist:

Zu den Anspruchszinsen gemäß § 205 BAO:

Rechtliche Grundlagen:

§ 205 BAO bestimmt:

(1) Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen (Abs. 3), nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, sind für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruchs folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen (Anspruchszinsen). Dies gilt sinngemäß für Differenzbeträge aus a) Aufhebungen von Abgabenbescheiden,

- b) Bescheiden, die aussprechen, dass eine Veranlagung unterbleibt,
- c) auf Grund völkerrechtlicher Verträge oder gemäß § 240 Abs. 3 erlassenen Rückzahlungsbescheiden.

(2) Die Anspruchszinsen betragen pro Jahr 2% über dem Basiszinssatz. Anspruchszinsen, die den Betrag von 50 Euro nicht erreichen, sind nicht festzusetzen. Anspruchszinsen sind für einen Zeitraum von höchstens 48 Monaten festzusetzen.

(3) Der Abgabepflichtige kann, auch wiederholt, auf Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer Anzahlungen dem Finanzamt bekannt geben. Anzahlungen sowie Mehrbeträge zu bisher bekannt gegebenen Anzahlungen gelten für die Verrechnung nach § 214 am Tag der jeweiligen Bekanntgabe als fällig. Wird eine Anzahlung in gegenüber der bisher bekannt gegebenen Anzahlung verminderter Höhe bekannt gegeben, so wirkt die hieraus entstehende, auf die bisherige Anzahlung zu verrechnende Gutschrift auf den Tag der Bekanntgabe der verminderten Anzahlung zurück. Entrichtete Anzahlungen sind auf die Einkommensteuer- bzw. Körperschaftsteuerschuld höchstens im Ausmaß der Nachforderung zu verrechnen. Soweit keine solche Verrechnung zu erfolgen hat, sind die Anzahlungen gutzuschreiben; die Gutschrift wird mit Bekanntgabe des im Abs. 1 genannten Bescheides wirksam. Mit Ablauf des Zeitraumes des Abs. 2 dritter Satz sind noch nicht verrechnete und nicht bereits gutgeschriebene Anzahlungen gutzuschreiben.

(4) Die Bemessungsgrundlage für Anspruchszinsen zu Lasten des Abgabepflichtigen (Nachforderungszinsen) wird durch Anzahlungen in ihrer jeweils maßgeblichen Höhe vermindert. Anzahlungen (Abs. 3) mindern die Bemessungsgrundlage für die Anspruchszinsen nur insoweit, als sie entrichtet sind.

(5) Differenzbeträge zu Gunsten des Abgabepflichtigen sind nur insoweit zu verzinsen (Gutschriftszinsen), als die nach Abs. 1 gegenüberzustellenden Beträge entrichtet sind.

(6) Auf Antrag des Abgabepflichtigen sind Nachforderungszinsen insoweit herabzusetzen bzw. nicht festzusetzen,

- a) als der Differenzbetrag (Abs. 1) Folge eines rückwirkenden Ereignisses (§ 295a) ist und die Zinsen die Zeit vor Eintritt des Ereignisses betreffen oder
- b) als ein Guthaben (§ 215 Abs. 4) auf dem Abgabenkonto bestanden hat.

Nach dem klaren Wortlaut des Absatzes 1 beziehen sich die zitierten Bestimmungen ausschließlich auf die Einkommensteuer und Körperschaftsteuer. Differenzbeträge die sich aus der (geänderten) Festsetzung von Altlastenbeiträgen ergeben sind somit nicht vom Regelungsumfang der genannten Norm erfasst.

Zum Vorbringen, die Anspruchszinsen seien in analoger Anwendung des § 205 BAO zu gewähren wird darauf hingewiesen, dass unter Analogie die Anwendung bestimmter Rechtsvorschriften auf ähnlich gelagerte Sachverhalte zu verstehen ist. Sie ist kein Mittel der Auslegung, sondern eine besondere - wegen der Problematik der Ähnlichkeit weitreichende - Ermächtigung zur Rechtsschöpfung an das zur Rechtsanwendung berufene Organ (Walter/Mayer/Kucska-Stadlmayer, Bundesverfassungsrecht, Rz 136). Ein

Analogieschluss setzt das Vorliegen einer echten Gesetzeslücke, also das Bestehen einer planwidrigen Unvollständigkeit des Gesetzes voraus (VwGH 25.10.2011, 2011/15/0070). Eine Lücke ist nur dort anzunehmen, wo das Gesetz - gemessen an der mit seiner Erlassung verfolgten Absicht und seiner immanenten Teleologie - unvollständig, also ergänzungsbedürftig ist, und wo seine Ergänzung nicht etwa einer vom Gesetz gewollten Beschränkung widerspricht. Im Zweifel ist das Unterbleiben einer bestimmten Regelung im Bereich des öffentlichen Rechtes als beabsichtigt anzusehen (VwGH 27.9.2011, 2010/12/0120).

Das Zollamt stellte im angefochtenen Bescheid fest, dass der klare und eindeutige Wortlaut der Bestimmungen des § 205 BAO für eine analoge Anwendung der Verzinsung auf die Erstattung des Altlastenbeitrages keinen Raum lässt. Dem ist uneingeschränkt zu folgen. Hätte der Gesetzgeber beabsichtigt, dass diese Norm auch auf andere Steuern und Abgaben Anwendung finden sollte, so hätte er darin nicht ausdrücklich die Einkommen- und Körperschaftsteuer genannt, sondern allgemeine Begriffe wie "Steuern und Abgaben" verwendet. Dem Gesetzgeber kann nicht unterstellt werden, dass er sich dermaßen unklar ausdrückt, wenn er in § 205 BAO von Einkommen- und Körperschaftsteuer spricht, jedoch eigentlich eine Anwendung dieser Norm auf Steuern im Allgemeinen beabsichtigt hätte. Eine echte Gesetzeslücke, die einen Analogieschluss rechtfertigen könnte, erkennt auch das Bundesfinanzgericht diesbezüglich nicht.

Die zitierte Norm zielt vielmehr darauf ab, die Anspruchsverzinsung auf die beiden ausdrücklich in deren Abs. 1 genannten Steuern zu beschränken. Dies zeigt sich auch aus den Materialien zum BudBG 2001, BGBI I 2002/84, denen zu entnehmen ist, dass bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer „die Verzögerung von Abgabenvorschreibungen durch möglichst späte Einreichung von Abgabenerklärungen (zwecks Erzielung von Zinsvorteilen für den Abgabepflichtigen) budgetär am meisten ins Gewicht fällt“.

Aus diesem Grund sind etwa die Umsatzsteuer und generell alle Selbstbemessungsabgaben gemäß § 201 BAO (wie z.B. der hier in Rede stehende Altlastenbeitrag) von der Anspruchsverzinsung ausgenommen (siehe Althuber/Tanzer/Unger, BAO-Handbuch, § 205, Seite 559).

Der der Beschwerde zugrunde liegende Sachverhalt lässt sich daher nicht mit Hilfe der Gesetzesanalogie, Rechtsanalogie oder durch die Heranziehung der natürlichen Rechtsgrundsätze unter den Tatbestand des § 205 Abs. 1 BAO subsumieren.

Zum Antrag auf Anwendung der Bestimmungen des § 205a BAO:

Die zitierte Norm in der Fassung vor dem FvWGG 2012 lautet:

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

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

- a) die Bezeichnung der Berufung, von deren Erledigung die Abgabenhöhe unmittelbar oder mittelbar abhängt;
- b) die Bezeichnung des Bescheides, 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.

Die Neufassung des § 205a durch das FvWGG 2012 hat die Rechtslage nicht geändert; sie hat lediglich terminologische Anpassungen (zB Erledigung einer Bescheidbeschwerde statt Erledigung einer Berufung) vorgenommen (siehe Ritz, BAO5, § 205a, Tz 1). Ab der Neufassung ist die Rede von Beschwerdezinsen und nicht mehr von Berufungszinsen.

§ 205a wurde durch das AbgÄG 2011 (BGBI I 201/76) in die BAO eingefügt.

Im Vorblatt (1212 BlgNR 24. GP, S 2f) wird zu den Problemen ausgeführt, die Abgabepflichtigen treffe bei erfolgreicher Einbringung einer Berufung das Zinsrisiko.

Zum Ziel bzw. zum Inhalt wird ausgeführt, durch die Schaffung von Berufungszinsen sollen die Abgabepflichtigen künftig verhindern können, dass sie bei Einbringung einer Berufung das Zinsenrisiko trifft.

Im Allgemeinen Teil der Erläuterungen (S 6) werden als Hauptgesichtspunkte für die Abänderung der BAO angeführt, dass die Aussetzung der Einhebung (§ 212a BAO) dazu führt, dass eine Abgabengutschrift unverzinst erfolgt, wenn sich die Abgabennachforderung im Wege einer Berufung als rechtswidrig erweist. Diesem einseitigen Zinsenrisiko soll mit der Verzinsung der mit Berufung bestrittenen Abgabenbeträge entgegen getreten werden.

Im Besonderen Teil der Erläuterungen (S 26 f) wird zur Änderung der BAO, zum Normzweck des neu geschaffenen § 205a BAO 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 Zinsenrisiko. 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 Abgabenbeträge entgegengetreten werden. Voraussetzung dafür ist, dass die bestrittenen Abgabenbeträge 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 Abgabenbeträge 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.

...“

Durch die Verwendung der Begriffe Berufung bzw. Bescheidbeschwerde und Berufungszinsen bzw. Beschwerdezinsen in den Fassungen des § 205a BAO wurde und wird dort unmissverständlich und damit eindeutig zum Ausdruck gebracht, dass Berufungszinsen bzw. Beschwerdezinsen gemäß § 205a BAO nur in Berufungsverfahren bzw. Bescheidbeschwerdeverfahren und nicht in Administrativbeschwerdeverfahren vor den Höchstgerichten festzusetzen sind (argumentum: soweit eine bereits entrichtete Abgabenschuldigkeit, deren Höhe unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Berufung bzw. Bescheidbeschwerde abhängt, herabgesetzt wird, ...).

Es sollen nur erfolgreiche Berufungen bzw. Bescheidbeschwerden verzinst werden. § 205a BAO ist damit nicht direkt auf den von der Bf. vorgetragenen unbestrittenen Sachverhalt anzuwenden. Im vorliegenden Fall war die Höhe der Abgabenschuldigkeit unbestritten lediglich von der Erledigung eines vor dem VwGH mit Administrativbeschwerde bekämpften Festsetzungsantrages und damit weder unmittelbar noch mittelbar von der Erledigung einer Berufung im Abgabenverfahren bzw. einer Bescheidbeschwerde abhängig.

Nach dem Wortlaut des § 205a BAO stehen sohin die geltend gemachten Berufungs- bzw. Beschwerdezinsen nicht zu.

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 – VwGH 29.10.2015, Ro 2015/07/0019, mwN).

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.

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.

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. VwGH 16.10.2002, 99/13/0065, mwN); bei einer Herabsetzung der Nachforderung werden auch die Aussetzungszinsen reduziert.

Jener Abgabepflichtige hingegen, der keine Aussetzung der Einhebung der strittigen Abgaben begeht, sondern die Abgaben vor Erledigung des Streites über die Berechtigung dieser Abgaben entrichtet, soll bei erfolgreicher Bekämpfung der Nachforderung Zinsen erhalten.

Nach den Gesetzesmaterialien (1212 BlgNR 24. GP iVm FvWGG 2012) soll dem einseitigen, sich aus § 212a BAO für Abgabepflichtige ergebenden Zinsenrisiko nur in jenen Fällen, in denen die strittigen Abgabenbeträge entrichtet wurden und sich die Abgabennachforderung im Wege einer Berufung bzw. Bescheidbeschwerde als rechtswidrig erweist, durch eine entsprechende Verzinsung entgegen getreten werden.

Es war die eindeutige und unzweifelhafte Absicht des Gesetzgebers, mit der Bestimmung des § 205a BAO eine speziell auf Berufungs- bzw. Bescheidbeschwerdeverfahren anwendbare Vorschrift zu schaffen, wenn in dieser u.a. eine unmittelbare oder mittelbare Abhängigkeit der strittigen Abgaben von der Erledigung einer Berufung bzw. Bescheidbeschwerde gefordert wird.

Unbestritten ist, dass es hinsichtlich der Festsetzung des in Rede stehenden Abgabenbetrages nie zu einem Rechtsmittel gekommen ist. Mangels Vorliegens eines relevanten Berufungs- bzw. Bescheidbeschwerdeverfahrens vor der am 4.12.2012 erfolgten Antragstellung lässt sich somit der geschilderte Sachverhalt auch nicht mit Hilfe der Gesetzesanalogie, Rechtsanalogie oder durch die Heranziehung der natürlichen Rechtsgrundsätze unter den Tatbestand des § 205a BAO subsumieren (siehe auch BFG, 14.1.2016, RV/7200054/2015).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zur Zulässigkeit/Unzulässigkeit einer Revision:

Betreffend eine Revision gegen eine Entscheidung eines Verwaltungsgerichts an den Verwaltungsgerichtshof bestimmt Art. 133 Abs.4 B-VG in der ab 1.1.2014 geltenden Fassung, dass eine solche zulässig ist, wenn es um die Lösung einer Rechtsfrage geht, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Insbesondere ist das der Fall, wenn die Entscheidung von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wurde.

Im vorliegenden Fall ließ sich gemäß obigen Ausführungen die anstehende Rechtsfrage unmittelbar aus dem relevanten klaren Gesetzeswortlaut lösen. Außerdem konnte sich die Entscheidung auf die zitierte höchstgerichtliche Rechtsprechung stützen. Es musste daher der Revisionsausschluss zum Tragen kommen.

Wien, am 6. Juni 2018