

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Einzelrichter über die als Beschwerde zu erledigende Berufung des Beschwerdeführers, vertreten durch die CONSILIA Schwarzach Wirtschaftstreuhand-Gesellschaft m.b.H., Höhenweg 4, 5620 Schwarzach im Pongau, vom 08.07.2013 gegen den Bescheid des Finanzamtes Judenburg Liezen vom 10.06.2013 betreffend Abweisung eines Antrages auf Zuerkennung von Berufungszinsen zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Mit am 31.05.2013 bei der Abgabenbehörde eingelangtem elektronischen Anbringen beantragte der Beschwerdeführer durch seinen steuerlichen Vertreter die "Zuerkennung von Berufungszinsen gem. § 205a BAO". Per 22.05.2013 sei als Folge der Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2007, welcher mit der Berufung vom 16.11.2007 angefochten worden sei, ein berichtigter Umsatzsteuerbescheid 2007 erlassen worden. Für die entstandene Abgabengutschrift würden dem Beschwerdeführer ab 01.01.2012 Zinsen zustehen.

Die belangte Behörde wies den Antrag mit dem hier angefochtenen Bescheid vom 10.06.2013 ab. Zur Begründung wird im Wesentlichen ausgeführt, es sei die Verzinsung einer "nicht gewährten Abgabengutschrift (Vorsteuerguthaben" beantragt worden. Es sei keine Abgabe durch den Beschwerdeführer entrichtet worden, sondern vielmehr nach Überprüfung der Umsatzsteuervoranmeldung im Rahmen einer Außenprüfung eine verbliebene (verminderte) "Restgutschrift" verbucht worden, die in weiterer Folge ausbezahlt worden sei. § 205a BAO sei "mangels Tatbestandsmäßigkeit" auf diesen Fall nicht anwendbar. Bei Berufungszinsen müsste es sich um eine "zugrunde liegende Nachforderung im Sinn des § 212a BAO" handeln., für welche somit auch die Voraussetzungen einer Aussetzung der Einhebung vorliegen würden. Gegenständlich sei dies nicht der Fall. Außerdem fehle hier die Voraussetzung der Entrichtung gemäß § 205a Abs. 1 BAO.

Dagegen wendet sich der Beschwerdeführer durch seinen steuerlichen mit Berufungsschreiben vom 08.07.2013 und beantragt die Zuerkennung von Berufungszinsen. Zur Begründung wird ausgeführt:

"Der Berufung, auf die sich der Antrag auf Berufungszinsen bezog, lag folgender Sachverhalt zu Grunde: Herr [Beschwerdeführer] führte im Jahr 2007 Zu- und Umbauarbeiten an seinem Hotelgebäude durch. In diesem Zuge wurde auch eine Privatwohnung für ihn eingerichtet. Er beantragte einen Vorsteuerabzug für die Baukosten der Privatwohnung in Höhe von € 46.000,00. Die Vertreter des Finanzamtes waren der Meinung, ihm stünde dieser Vorsteuerabzug nicht zu und kürzten bei der Umsatzsteuervoranmeldung für August 2007 die beantragte Vorsteuergutschrift um jene € 46.000,00, es wurden Vorsteuern in Höhe von € 63.354,13 in der KZ 060 der UVA 08/2007 vom 13. September 2007 eingetragen, im Bescheid über die Festsetzung der Umsatzsteuer. für 08/2007 vom 18. Oktober 2007 wurden lediglich 17.354,13 als Vorsteuer angesetzt.

Es wurde am 16. November 2007 Berufung gegen diesen Bescheid eingebracht, wobei sich die Berufung in weiterer Folge auf den am 14. Oktober 2008 erlassenen Umsatzsteuerjahresbescheid 2007 gerichtet hat, in welchem der beantragte Vorsteuerbetrag ebenfalls um € 46.000,00 gekürzt wurde.

Mit Berufungsentscheidung vom 15. Mai 2013, GZ. RV/0864-G/09, wurde der Berufung des Herrn [Beschwerdeführer] vom UF S Außenstelle Graz stattgegeben. Per 22. Mai 2013 wurde vom Finanzamt Judenburg-Liezen ein berichtigter Umsatzsteuerbescheid 2007 erlassen und der strittige Vorsteuerbetrag gutgeschrieben.

Per 30.5.2013 haben wir für Herrn [Beschwerdeführer] aus dieser für ihn positiv erledigten Berufung die Zuerkennung von Berufungszinsen gem. § 205a BAO ab 1.1.2012 beantragt. Dieser Antrag wurde mit Bescheid vom 10.6.2013 mit der Begründung abgewiesen, dass ein Tatbestandsmerkmal des § 205a BAO fehlen würde, nämlich die 'Entrichtung einer Abgabenschuld'.

Wir haben bereits im Vorfeld der Erlassung dieses abweisenden Bescheides unsere Ansicht dargelegt, dass es bei der Festsetzung von Berufungszinsen wohl keinen Unterschied machen kann, ob eine Abgabensforderung vom Finanzamt festgesetzt wurde und damit eine Abgabenschuld entsteht oder ob eine beantragte Vorsteuergutschrift nicht festgesetzt und somit nicht rückbezahlt wird. Denn in beiden Fällen verfügt der Abgabenschuldige nicht über das Geld und es entsteht ihm bis zur Entscheidung über die Berufung ein Zinsschaden.

Dieser Meinung wurde nicht zugestimmt. Es wurde auf die Erläuterungen zum AbgÄG 2011, mit dem § 205a BAO eingeführt wurde, 1212 BlgNR 24. GP, 28, verwiesen. Dort wird sinngemäß ausgeführt, dass bei der Aussetzung der Einhebung strittiger Abgabebeträge Aussetzungszinsen anfallen, wenn sich die Nachforderung als rechtmäßig erweist. Im Gegensatz dazu erfolgt eine Abgabengutschrift unverzinst, wenn die Abgaben vorläufig entrichtet wurden und sich eine Abgabennachforderung

im Berufungsverfahren als rechtswidrig erweist. Der Abgabepflichtige trägt somit das einseitige Zinsrisiko. Diesem Zustand wollte man mit der Einführung von Berufungszinsen entgegenzutreten.

In der Abweisung des Antrages wurde mehrmals darauf hingewiesen, dass der Gesetzestext und die erläuternden Bemerkungen dazu eine 'bereits entrichtete Abgabenschuldigkeit' als Tatbestandsmerkmal für die Zuerkennung von Berufungszinsen fordern. Für Herrn [Beschwerdeführer] wurden allerdings Zinsen für eine 'nicht gewährte Abgabengutschrift' beantragt und somit war der Antrag abzuweisen.

Wir stimmen diesen Ausführungen dahingehend zu, dass das Gesetz tatsächlich von 'entrichteten Abgabenschuldigkeiten' spricht. Aus unserer Sicht handelt es sich dabei allerdings um eine sprachliche Ungenauigkeit im Gesetzestext, denn wir lesen aus den erläuternden Bemerkungen zum Gesetzestext in erster Linie heraus, dass das ungerechte einseitige Zinsrisiko des Abgabepflichtigen durch § 205a BAO beseitigt werden sollte. Man könnte es auch einfacher ausdrücken indem man sagt, dass der Abgabepflichtige nicht durch eine falsche Beurteilung eines Sachverhaltes durch die Abgabenbehörde, der er nur mit einer Berufung entgegenzutreten kann, finanziell geschädigt werden soll.

Herr [Beschwerdeführer] gibt in diesem Fall ein prächtiges Beispiel für einen eingetretenen Zinsschaden ab, denn-immerhin hat es von August 2007 bis Mai 2013 gedauert, bis ihm die ihm zugestandenen € 46.000,00 ausbezahlt wurden, also immerhin 5 3/4 Jahre. Hier möchte ich zu bedenken geben, dass die Zinsen derzeit zwar relativ niedrig sind, der Zinssatz im Jahr 2008 aber noch bei in etwa 6 % lag, was immerhin Zinsen von ca. € 2.800 pro Jahr (!) für die € 46.000,00 bedeutet. hat. Herrn [Beschwerdeführer] stünden Berufungszinsen ohnehin erst ab 1.1.2012 zu, weil § 205a BAO erst mit diesem Datum eingeführt wurde, also lediglich 1 1/4 Jahre.

Der Zinsschaden, den der Gesetzgeber aus erfolgreichen Berufungen verhindern wollte wird im Ergebnis nicht verhindert, wenn es sich um eine zu Unrecht nicht gewährte Abgabengutschrift statt einer zu Unrecht festgesetzten Abgabennachforderung handeln würde. So kann es der Gesetzgeber einfach nicht gemeint haben wenn er in den erläuternden Bemerkungen davon spricht, dass 'diesem einseitigen Zinsrisiko mit der Verzinsung der mit Berufung bestrittenen Abgabebeträge entgegenzutreten werden' soll. Wohlgemerkt spricht der Gesetzgeber hier -wenigstens einmal präzise - von 'Abgabebeträgen' und nicht von 'Abgabennachforderungen'. Der darauf folgende Satz 'Voraussetzung dafür ist, dass die bestrittenen Abgabebeträge vor Erledigung der Berufung entrichtet werden' kann wohl nur dahingehend klarstellend verstanden werden, dass Zinsen nur während der Zeit anfallen können, in welcher der Abgabepflichtige nicht über den strittigen Geldbetrag verfügt.

Unserer Ansicht nach liegt hier wie bereits zuvor erwähnt eine unglückliche Gesetzesformulierung vor. Sehr oft wurde in den letzten Jahren von diversen Experten kritisiert, dass Gesetze zu oft zu schnell formuliert bzw. beschlossen werden und die Qualität der Gesetzgebung durch dieses Tempo extrem leidet. Es gibt zahlreiche Beispiele

wo Gesetze - vor allem auch im Steuerrecht nach kurzer Zeit 'repariert' werden müssen, weil Dinge übersehen wurden, Texte unzureichend formuliert waren bzw. Schlupflöcher gestopft werden mussten. Umso mehr ist bei der Auslegung von Gesetzen auf den Gesetzeszweck Bedacht zu nehmen, der sich zumeist aus den Erläuterungen in der Gesetzwerdungsphase ergibt. Wie gesagt, können wir eine bewusste Beschränkung der Berufungszinsen auf Abgabennachforderungen aus den Erläuterungen nicht entnehmen, vielmehr ist zu vermuten, dass auf den Fall der nicht festgesetzten Gutschriften einfach vergessen wurde.

Eine andere Interpretation des Gesetzestextes bzw. der Erläuterungen dazu würde unserer Ansicht nach auch dem Gleichheitssatz widersprechen. Denn in beiden Fällen - der zu Unrecht festgesetzten Abgabennachforderung und der zu Unrecht nicht festgesetzten Abgabengutschrift - verfügt der Steuerpflichtige (in Anbetracht der unstrittig vorhandenen langen Verfahrensdauern) oft über viele Jahre nicht über das ihm zustehende Geld. Eine derartige Ungleichbehandlung einer gleichen Situation kann nicht dem Gleichheitssatz der Verfassung entsprechen. Bei einer verfassungskonformen Auslegung des § 205a BAO muss man zu einem anderen Ergebnis kommen, als im vorliegenden Fall erfolgt ist.

Das Finanzministerium führte in vielen Fällen in den vergangenen Jahren an, dass es ein 'fair play' der Steuerpflichtigen gegenüber den Abgabenbehörden erwartet. Wir denken, auch die Abgabenverwaltung sollte im Gegenzug ein 'fair play' gegenüber den Steuerpflichtigen an den Tag legen und im konkreten Fall nicht vollständig am Gesetzestext 'kleben', sondern fragen, was der Sinn hinter diesem Gesetz ist. Dieser Spielraum muss wohl auch für die BAO gelten, wird doch auch in § 21 BAO von der 'wirtschaftlichen Betrachtungsweise' gesprochen. Denn wirtschaftlich gesehen fehlt den Abgabenschuldern wie bereits zuvor erwähnt, das Geld sowohl bei zu Unrecht festgesetzten Abgabennachforderungen als auch bei zu Unrecht nicht festgesetzten Abgabengutschriften. Wirtschaftlich betrachtet konnte der Staat in beiden Fällen während der Berufungsdauer über das Geld verfügen.

Die erläuternden Bemerkungen führen als Voraussetzung für die Zuerkennung von Berufungszinsen an, dass „die bestrittenen Abgabenbeträge vor Erledigung der Berufung entrichtet“ wurden. Es geht also um die 'Entrichtung'. Im abweisenden Bescheid wird ausgeführt, dass eine nicht festgesetzte Abgabengutschrift keine 'Entrichtung' darstellt. Abgesehen davon, dass wir nicht dieser Meinung sind, muss man sich auch bewusst sein, dass man in diesem Fall der Willkür der Abgabenbehörden ausgeliefert ist. Im konkreten Fall wurden die beantragten Vorsteuern im Bescheid für die Umsatzsteuer 08/2007 einfach gekürzt. Man hätte die Sache aber auch so abhandeln können, dass die Gutschrift aus der Umsatzsteuer 08/2007 wie in der UVA beantragt festgesetzt wird und in einem zweiten Schritt - nur eine Sekunde später - eine Abgabenforderung in Höhe von € 46.000,00 festgesetzt wird. Herr [Beschwerdeführer] hätte in beiden Fällen nur den verringerten Betrag von € 17.354,13 als Guthaben auf seinem Steuerkonto und somit zur Rückzahlung zur Verfügung gehabt, aber es wäre zumindest einmal eine Abgabennachforderung

verbucht worden. Soll es nun von der Willkür der Finanzbeamten abhängen, ob die eine oder andere Vorgehensweise gewählt wird und in weiterer Folge Berufungszinsen zustehen oder nicht? Das wäre bestimmt auch nicht in deren Sinn.

Im Übrigen möchten wir erwähnen, dass wir eine derartige Vorgehensweise bei der Schlussbesprechung der Betriebsprüfung am 24. 10. 2007, im Rahmen derer die Vorsteuerkürzung besprochen wurde, angeregt haben, um die Möglichkeit eines Aussetzungsantrages gem. § 212a BAO zu haben. Diese Option wurde uns allerdings nicht gewährt. Unsere Zustimmung für die Vorgehensweise, die gesamte Vorsteuerkürzung im Monat August 2007 durchzuführen hat sich jedenfalls nur darauf bezogen, dass nicht für viele davor liegenden Monate eine anteilige Vorsteuerkürzung durchgeführt werden muss, die Durchführung der Vorsteuerkürzung vereinfachend in einem Monat war die ökonomischere Vorgehensweise. Jedenfalls hätten wir schon damals lieber die Festsetzung einer Abgabennachforderung gehabt, als die Kürzung des Vorsteuerbetrages, aber dafür steht dem Abgabenschuldigen kein Antragsrecht zu.

Die übrigen Voraussetzungen des § 205a BAO - neben der für uns zweifelsfrei vorliegenden 'Entrichtung' der Abgabe - sind ebenfalls gegeben, denn die Abgabengutschrift hing unmittelbar von der Erledigung einer Berufung ab (der Umsatzsteuerbescheid 2007 wich von der Jahreserklärung 2007 ab), sie wurde als Folge der Berufung (für den Abgabenschuldigen begünstigend) festgesetzt und einen Antrag des Abgabenschuldigen gab es ebenfalls. In diesem Antrag wurden die Berufung und der betreffende Bescheid angeführt. Bemessungsgrundlage für die Zinsen muss der der Berufung zugrunde liegende Betrag von € 46.000,00 für den Zeitraum 1.1.2012 (früher nicht möglich) bis 22.5.2013 sein."

Die belangte Behörde legte die Berufung dem unabhängigen Finanzsenat im Juli 2013 zur Entscheidung vor.

Das Bundesfinanzgericht hat über die gemäß § 323 Abs. 38 BAO als Beschwerde zu erledigende Berufung erwogen:

§ 205a BAO (in der Stammfassung) 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 Abgabenschuldigen 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."

Strittig ist, ob dem Beschwerdeführer für eine (mit der Umsatzsteuervoranmeldung 08/2007 geltend gemachte) Abgabengutschrift, deren Höhe unmittelbar von der Erledigung seiner Berufung gegen den Bescheid über die Festsetzung der Umsatzsteuervorauszahlung für 08/2007 bzw. den Umsatzsteuerjahresbescheid 2007 abhängig war und die ihm erst mit dieser Erledigung gutgeschrieben wurde, Berufungszinsen (nun: Beschwerdezinzen) zustehen.

Der dies bejahende Beschwerdeführer stützt seine Rechtsansicht im Wesentlichen darauf, dass es bei der Festsetzung von Berufungszinsen keinen Unterschied machen könne, ob eine Abgabensforderung vom Finanzamt festgesetzt worden sei und damit eine Abgabenschuld entstehe oder ob eine beantragte Vorsteuergutschrift nicht festgesetzt und somit nicht "rückbezahlt" werde. Denn in beiden Fällen verfüge der Abgabenschuldige nicht über das Geld und es entstehe ihm bis zur Entscheidung über die Berufung ein Zinsschaden (siehe Seite 2 zweiter Absatz des Vorlageantragsschreibens).

Es ist dem Beschwerdeführer beizupflichten, dass er für die Dauer des Rechtsmittelverfahrens durch das Warten auf die Abgabengutschrift in gleichem Maße wirtschaftlich belastet ist wie ein Abgabenschuldiger, der einen strittigen Abgabebetrag entrichtet hat. Nicht beizupflichten kann das erkennende Gericht jedoch der Meinung des Beschwerdeführers, dass es sich um eine sprachliche Ungenauigkeit im Gesetzestext handle (siehe Seite 2 fünfter Absatz des Vorlageantragsschreibens). Denn auch wenn aus den Erläuternden Bemerkungen zum Gesetzestext herauszulesen ist, dass das "ungerechte" einseitige Zinsrisiko des Abgabenschuldigen durch § 205a BAO habe beseitigt werden sollen und der Abgabenschuldige nicht durch eine falsche Beurteilung eines Sachverhaltes durch die Abgabenbehörde, der er nur mit einer Berufung entgegentreten kann, finanziell geschädigt werden sollte (siehe nochmals Seite 2 fünfter Absatz des Vorlageantragsschreibens), so findet diese herauszulesende Intention im Fall des Beschwerdeführers aufgrund des diesbezüglich klaren Wortlauts des Gesetzes ("bereits entrichtete Abgabenschuldigkeit") ihre Grenze.

Wenn der Beschwerdeführer meint, eine "andere Interpretation des Gesetzestextes" würde dem Gleichheitssatz widersprechen (siehe Seite 3 dritter Absatz des Vorlageantragsschreibens), so liegt es an ihm, die Verfassungswidrigkeit des Gesetzes entsprechend geltend zu machen.

Abschließend wird zum dem Vorbringen des Beschwerdeführers (siehe Seite 3 letzter Absatz des Vorlageantragsschreibens) auf § 201 Abs. 1 BAO hingewiesen, wonach bei Selbstrechnungsabgaben eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid voraussetzt, dass sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als

nicht richtig erweist, eine voranmeldungsgemäße Festsetzung der Umsatzsteuer somit nicht zulässig gewesen wäre.

Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

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. Da diese Voraussetzung im Beschwerdefall vorliegt, war auszusprechen, dass die Revision zulässig ist.

Graz, am 29. Mai 2017