

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 28. Mai 2013 gegen den Bescheid des Zollamtes St. Pölten Krems Wiener Neustadt vom 06. Mai 2013, Zl. zzz, Spruchpunkt B), betreffend Anspruchszinsen (§ 205 BAO), zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gleichzeitig hat das Bundesfinanzgericht über den erstmals im Vorlageantrag vom 3. Juli 2014 gestellten Antrag auf Anwendung des § 205a BAO den Beschluss gefasst:

Der Antrag auf Zuerkennung von Beschwerdezinzen gemäß § 205a BAO wird wegen sachlicher Unzuständigkeit des Bundesfinanzgerichts gemäß § 278 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig zurückgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Mit Schriftsatz vom 24. August 2012 brachte die nunmehrige Beschwerdeführerin (Bf.), die Bf durch ihren Rechtsvertreter einen kombinierten Antrag ein auf Festsetzung des Altlastenbeitrages gemäß § 201 iVm §§ 303 und 304 BAO sowie auf Rückzahlung des sich ergebenden Guthabens gemäß § 239 BAO. Die Bf. stützte diesen Antrag auf das Vorbringen, sie habe für die Jahre 2006 bis 2009 jeweils Anmeldungen an selbstberechneten Altlastenbeiträgen abgegeben und die Abgaben auch am Fälligkeitstag abgeführt. Im Jahr 2010 habe das Zollamt im Zuge einer Betriebsprüfung vermeint, Berechnungsfehler festgestellt zu haben, aufgrund deren zu geringe Altlastenbeiträge abgeführt worden seien. Die Diskussion drehte sich um die Beitragspflicht für Abfälle, die ins Ausland verbracht worden seien. 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. Es liege daher der Grund des § 303 Abs. 1 lit. c und Abs. 4 BAO zur Wiederaufnahme der Abgabenverfahren vor, in denen nunmehr das Zollamt die Festsetzung der Altlastenbeiträge rechtsrichtig mit Bescheid gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO vornehmen möge. Der Schriftsatz enthält dann eine über diese 4 Jahre quartalsmäßig gegliederte Auflistung der zu viel bezahlten Abgabebeträge, in Summe € 644.982,00. Dieser Betrag wäre nunmehr zurückzuzahlen zuzüglich von 4 % Zinsen in analoger Anwendung von § 205 BAO, womit sich unter Berechnung von Zinsen und Zinseszinsen über die 4 Jahre ein vorgerechneter Gesamtbetrag an Zinsen von € 105.446,00 ergeben würde.

Mit Sammelbescheid vom 6. Mai 2013, Zl. zzz, setzte das Zollamt St. Pölten Krems Wiener Neustadt gegenüber der Bf. im Spruchpunkt A) unter Berücksichtigung des § 10-Verfahrens im Grund des § 201 BAO für das 1. Quartal 2006 bis zum 4. Quartal 2009 den Altlastenbeitrag fest, woraus eine wesentliche Reduzierung der Abgabenschuld im Vergleich zu den von der Bf. bereits entrichteten Beträgen resultierte.

Im Spruchpunkt B dieses Bescheides wies das Zollamt den Antrag der Bf. auf Verzinsung gemäß § 205 BAO des ursprünglich zu viel gezahlten Betrages an Altlastenbeitrag für das 1. Quartal 2006 bis zum 4. Quartal 2009 ab. Dies im Wesentlichen mit der Begründung, der Gesetzestext des § 205 BAO sehe eine Verzinsung nur bei Einkommensteuer und Körperschaftsteuer vor und eine analoge Anwendung bei Erstattung von Altlastenbeiträgen könne nicht erfolgen.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die Berufung (nunmehr Beschwerde) der Bf. vom 28. Mai 2013.

Über die Berufung (Beschwerde) gegen den Bescheid Spruchpunkt A) entschied das Zollamt mit Beschwerdevorentscheidung vom 26. Mai 2014, Zl. zZz. Dieses Rechtsbehelfsverfahren ist nach der Aktenlage abgeschlossen und somit nicht mehr Gegenstand des vorliegenden Beschwerdeverfahrens.

Die Berufung (Beschwerde) gegen den Bescheid Spruchpunkt B) wies das Zollamt mit Beschwerdevorentscheidung vom 30. Juni 2014, Zl. ZzZ, als unbegründet ab.

Gegen diesen Bescheid richtet sich der form- und fristgerecht eingebrachte Vorlageantrag vom 3. Juli 2014.

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 Jahre 2006 bis 2010 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 (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:

Der im Mittelpunkt stehende § 205 BAO lautet:

Anspruchszinsen

§ 205 (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/Kucsko-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, BGBl 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.

Im Vorlageantrag begehrte die Bf. die Zuerkennung von Beschwerdezinssen in analoger Anwendung des § 205a BAO. Gemäß dieser Bestimmung sind solche auf Antrag für Abgabenschuldigkeiten, deren Höhe unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Bescheidbeschwerde abhängt, im Fall von deren Herabsetzung für den Zeitraum ab Entrichtung bis zur Bekanntgabe des die Abgabe herabsetzenden Bescheides bzw. Erkenntnisses in Höhe von 2 % über dem Basiszinssatz festzusetzen, sofern zumindest der Betrag von 50 € erreicht wird. Ein solcher Antrag wäre an die kontoführende Abgabenbehörde zu stellen, schon aus dem plausiblen Grund, weil dort eingehenden (Raten-)zahlungen verbucht werden und daher die gemäß Abs. 3 lit. c dieser Bestimmung notwendige Berechnung der Bemessungsgrundlage vorgenommen werden kann. Die Festsetzung von Beschwerdezinssen (Nebenanspruch gemäß § 3 Abs. 2 lit. b BAO) müsste mit Bescheid gemäß § 198 BAO durch die Abgabenbehörde erfolgen und könnte allenfalls im Rechtsmittelweg an das Bundesfinanzgericht herangetragen werden. Die Stellung des Erstantrages ist nur bei der Abgabenbehörde möglich, und zwar auch dann, wenn eine Herabsetzung durch das Bundesfinanzgericht erfolgt ist (Ritz, BAO Kommentar, 5. Aufl., § 205a, Rz. 16). Das Bundesfinanzgericht hatte somit wegen seiner funktionellen Unzuständigkeit (als Sonderaspekt der sachlichen Unzuständigkeit, z.B. VwGH 29.5.2015, 2012/17/0231, Rs.1) den Antrag spruchgemäß zurückzuweisen.

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 21. Februar 2017