

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache A, Adresse1, vertreten durch V, Adresse2, gegen den Bescheid des Zollamtes Wien vom 25. November 2014, Zahl: 100000/aaa/9/2010, betreffend die Festsetzung von Beschwerdezinzen gemäß § 205a BAO zu Recht erkannt:

Die Bescheidbeschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

### Entscheidungsgründe

#### Sachverhalt:

Mit Sammelbescheid vom 9. September 2014, Zahl: 100000/aaa/2010-6, hat das Zollamt Wien über Antrag der Beschwerdeführerin (Bf.) vom 14. Oktober 2013 die Altlastenbeiträge der Quartale 3/8 bis 2/2013 - gestützt auf Erkenntnisse des VwGH - mit € Null festgesetzt. Das Zollamt Wien hat die selbst berechneten und entrichteten Altlastenbeiträge dem Abgabekonto der Bf. gut geschrieben. Die Bf. hat die Altlastenbeiträge ursprünglich einem Erlass des Bundesministeriums für Finanzen (BMfF) folgend selbst berechnet.

Mit Eingabe vom 13. Oktober 2014 (beim Zollamt Wien am 14. Oktober 2014 eingelangt) hat die Bf. im Wesentlichen

- die Festsetzung von Beschwerdezinzen gemäß § 205a BAO
  - und
  - die Festsetzung von Anspruchszinsen gemäß § 205 BAO
- gestellt.

Die Bf. stellte dem verfahrensgegenständlichen Antrag als Antrags Sachverhalt (*Anmerkung: Punkt 1 des Antrages*) im Wesentlichen zugrunde, sie habe mit Anbringen vom 14. Oktober 2013 eine Antrag auf Festsetzung von Altlastenbeiträgen für die Quartale 3/2008 bis 2/2013 gestellt.

Diesem Antrag sei mit Festsetzungsbescheid des Magistrates der Stadt Wien vom 9. September 2014 stattgegeben worden.

Die Altlastenbeiträge seien deswegen in der Folge mit € Null festgesetzt und ihr die aufgrund einer rechtswidrigen Weisung des BMfF an die Zollbehörden selbst berechneten Abgaben gut geschrieben worden.

Als sachrelevante Antragsgründe benannte die Bf.

- die direkte Anwendung des § 205a BAO (*Anmerkung: Punkt 2.1. des Antrages*) bzw.

- die analoge Anwendung des § 205a BAO (*Anmerkung: Punkt 2.1.5. des Antrages*).

Nach Wiedergabe des Inhaltes des § 205a BAO und der erläuternden Bemerkungen (1212 BlgNR 24. GP, S 26 f) führte die Bf. aus, nach § 205a BAO sollen mögliche Zinsvorteile dann, wenn strittige Abgabenbeträge entrichtet wurden und sich die Abgabeforderung im Nachhinein als rechtswidrig erwiesen habe, ausgeglichen werden. Eine mittelbare Abhängigkeit der Höhe einer Abgabenschuldigkeit von einer Berufungserledigung liege etwa vor, wenn sich die Berufung gegen einen der Abgabefestsetzung vorgelagerten Bescheid mit für den Abgabebescheid bindender Wirkung richte.

Sie habe einen Feststellungsantrag gemäß § 10 ALSAG gestellt. Mit diesem sollte entschieden werden, ob bestimmte Exporte in den Jahren 2008 bis 2013 der Beitragspflicht nach dem ALSAG unterliegen. Dieser Antrag sei erforderlich gewesen, weil das BMfF mit Erlass vom 22. Dezember 2005 an die Abgabenbehörden den Auftrag erteilt habe, die vorgenommenen Exporte entgegen den bestehenden gesetzlichen Bestimmungen der Beitragspflicht zu unterstellen.

Da es sich beim Altlastenbeitrag um eine Selbstbemessungsabgabe handelt und falsche Selbstbemessungen ihrerseits finanzstrafrechtlichen Bestimmungen unterliegen, habe sie die Altlastenbeiträge aufgrund der behaupteten Abgabepflicht jeweils selbst berechnet und entrichtet.

Da der VwGH in seiner Entscheidung vom 26. Juli 2012, GZ. 2012/07/0032, jedoch ausgesprochen habe, dass im Fall der Verbringung von Abfällen nur dann eine Beitragspflicht besteht, wenn diese Verbringung direkt zu einer nach den Bestimmungen des § 3 Abs. 1 ALSAG genannten Tätigkeit erfolgte, habe die zuständige Behörde der Stadt Wien festgestellt, dass es sich bei ihren Exporten um nicht beitragspflichtige gehandelt habe.

Danach habe sie beim Zollamt Wien den Antrag auf Festsetzung der Altlastenbeiträge eingebracht, diesbezüglich eine Säumnisbeschwerde erhoben, diese dann nach zügig abgeschlossener Betriebsprüfung und weil eine rasche Erlassung des Festsetzungsbescheides in Aussicht gestellt wurde, wieder zurückgenommen.

Mit Bescheid vom 9. September 2014, Zahl: 100000/aaa/2010-6, seien die Altlastenbeiträge sodann vom Zollamt Wien mit € Null festgesetzt und die entrichteten Altlastenbeiträge für die Quartale 3/2008 bis 2/2013 zurückbezahlt worden.

Beschwerdezinsen nach § 205a BAO seien ihr nicht gut geschrieben worden.

Die Höhe der von der Bf. selbst berechneten und auch abgeführten Abgaben sei mittelbar vom Ausgang des Beschwerdeverfahrens vor dem VwGH zur GZ. 2012/07/0032 abhängig gewesen. Erst durch diese Entscheidung des VwGH, die den Erlass des BMfF vom 22. Dezember 2005 für rechtswidrig und nicht anwendbar erklärt habe, sei es ihr - ohne ein Finanzstrafverfahren zu riskieren - möglich geworden, die Beiträge gesetzeskonform selbst zu berechnen. Die Festsetzung der tatsächlichen Abgabenschuld und die Rückforderung seien vom Feststellungsverfahren nach § 10 ALSAG abhängig gewesen, weil nur dieses Verfahren überhaupt die Möglichkeit des Festsetzungsantrages und der Rückforderung eröffnet habe.

Dem Gesetzeszweck und dem Grundgedanken des § 205a BAO folgend müssten diese Zinsvorteile auch dann gelten, wenn ein Abgabepflichtiger strittige Abgaben zahlt, um sich trotz einer veröffentlichten, rechtsirrigen, die Behörde bindenden Meinung des BMfF nicht strafbar zu machen, wobei zur gleichen Zeit ein Beschwerdeverfahren beim VwGH anhängig sei, von dessen Ausgang die Rechtmäßigkeit der vorerst geleisteten Abgaben abhängt.

Selbst wenn man daher davon ausgehen würde, dass es sich bei der Rückforderung der bereits entrichteten Abgabenschuldigkeiten um keine solchen handelt, deren Höhe unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Bescheidbeschwerde abhängt, seien Beschwerdezinser festzusetzen. Der Gesetzeszweck gebiete eine analoge Anwendung auf bereits entrichtete Altlastenbeiträge, deren Höhe mittelbar von der Erledigung eben dieses Festsetzungsantrages abhängt und als Folge des Beschwerdeverfahrens vor dem VwGH und der Entscheidung im Feststellungsverfahren gemäß § 10 ALSAG herabgesetzt, also neu festgesetzt werde.

Ab 1. Jänner 2012 seien daher gemäß § 205a iVm § 323 Abs. 29 BAO die gesetzlichen Zinsen gemäß § 205a Abs. 4 BAO in der Höhe von 2% über dem Basiszinssatz festzusetzen.

Die Bf. hat abschließend sachbezogen die Anträge gestellt, es wolle das Zollamt Wien Erstens

- in Anwendung des § 205a iVm § 323 Abs. 29 BAO unter Heranziehung des jeweils bestehenden Basiszinssatzes plus 2% von 1. Jänner 2012 bis 9. September 2014 die Beschwerdezinser festsetzen;

und sollte die Abgabenbehörde der Rechtsauffassung nicht folgen

- in eventu in analoger Anwendung des § 205a iVm § 323 Abs. 29 BAO unter Heranziehung des jeweils bestehenden Basiszinssatzes plus 2% von 1. Jänner 2012 bis 9. September 2014 die Beschwerdezinser festsetzen;

Zweitens

[...]

Das Zollamt Wien hat den zu Erstens erhobenen Antrag und Eventualantrag vom 13. Oktober 2014 auf "Festsetzung von Beschwerdezinsern" gemäß § 205a BAO mit Bescheid vom 25. November 2014, Zahl: 100000/aaa/9/2010, abgewiesen.

Es hat nach Wiedergabe des Inhaltes des § 205a BAO seine Entscheidung im Wesentlichen darauf gestützt, der Festsetzungsbescheid des Zollamtes Wien vom

9. September 2014, Zahl: 100000/aaa/2010-6, mit dem gesammelt Altlastenbeiträge als Folge der Entscheidung des VwGH und des bindenden Feststellungsbescheides des Magistrates der Stadt Wien mit € Null festgesetzt wurden, sei weder unmittelbar noch mittelbar von der Erledigung einer Bescheidbeschwerde abhängig gewesen.

Bis zum Ergehen des erwähnten Erkenntnisses des VwGH habe die Bf. keinen Antrag auf Festsetzung der Abgaben gestellt noch sei ein Rechtsbehelfsverfahren in dieser Angelegenheit anhängig gewesen.

Aus den Gesetzesmaterialien zu § 205a BAO gehe eindeutig hervor, dass der Gesetzgeber die Anwendung der Norm nur für Abgabebeträge vorsehe, die vor der Erledigung der Berufung bzw. der Beschwerde entrichtet wurden.

Die gegenständliche Abgabefestsetzung sei jedoch mittels Erstbescheid gemäß § 201 BAO und nicht im Rechtsbehelfsverfahren der Bf. erfolgt. Die zuvor entrichtete Abgabenschuld habe weder unmittelbar noch mittelbar von der Erledigung einer Bescheidbeschwerde abgehungen. Daher seien die Voraussetzungen für eine direkte Anwendung des § 205a BAO auf den vorliegenden Fall nicht gegeben.

Zum Vorbringen, der Gesetzeszweck des § 205a BAO gebiete eine analoge Anwendung auf Altlastenbeiträge, deren Höhe von einem Festsetzungsantrag abhängen und als Folge eines Beschwerdeverfahrens vor dem VwGH und der Entscheidung im Feststellungsverfahren herabgesetzt worden sei, hat das Zollamt Wien im Wesentlichen bemerkt, dass der Gesetzgeber - hätte er die ihm von der Bf. unterstellte Absicht gehegt - eine Verzinsung jeglicher Abgaben, die einmal entrichtet und sodann wieder erstattet wurden, vorgesehen hätte. Eben dieses habe er nicht getan. Der Wortlaut des § 205a BAO fordere eindeutig eine unmittelbare oder mittelbare Abhängigkeit der Abgaben von der Erledigung einer Bescheidbeschwerde.

Bei der Auslegung von Gesetzestexten komme nach einem klassischen Auslegungskanon die wörtliche (grammatikalische), systematische, historische und teleologische Auslegung in Betracht. Eine über den äußersten Wortsinn hinausgehende Interpretation könne nicht vorgenommen werden. Für eine objektive teleologische Auslegung sei der Zweck der Norm mit einzubeziehen. Dabei dürfe der Rechtsanwender den Gesetzgeber nicht korrigieren, wenn dieser eine Wertungsentscheidung getroffen habe. Die Wortinterpretation sowie die teleologische Auslegung des § 205a BAO würden zu dem Schluss führen, dass diese Norm auf den vorliegenden Sachverhalt nicht anzuwenden sei. Die von der Bf. vorgeschlagene analoge Anwendung auf den vorliegenden Sachverhalt liege außerhalb jeglichen Interpretationsspielraumes. Dem Ansinnen der Bf. zu folgen hieße gegen den Wortlaut der Bestimmung und entgegen der Absicht des Gesetzgebers zu handeln. Es sei nicht Aufgabe der Verwaltungsbehörden und der Gerichte, rechtsetzend tätig zu werden und bestehenden Vorschriften einen anderen Sinn zu unterstellen, um damit vermeintliche Regelungslücken des Gesetzgebers aufzufüllen.

Dagegen wendet sich die Bescheidbeschwerde vom 11. Dezember 2014. Die Bf. stellt zunächst einen Antrag auf Unterbleiben der Beschwerdeentscheidung (BVE) gemäß § 262 Abs. 2 BAO. Die Bf. bekämpft danach den Bescheid des Zollamtes Wien vom 25. November 2014 zur Gänze, weil er mit Rechtswidrigkeit seines Inhaltes

und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften belastet sei. Als Beschwerdesachverhalt wird von der Bf. im Wesentlichen der Sachverhalt, den sie ihrem Antrag vom 13. Oktober 2014 zugrunde gelegt hat, wiedergegeben.

Die Bf. erachtet sich durch den angefochtenen Bescheid

- in ihrem Recht auf direkte Anwendung des § 205a BAO in Abgabensachen nach dem ALSAG;

- in ihrem Recht auf Anwendung gesetzlicher Bestimmungen, wenn die Voraussetzungen für die Analogie gegeben sind;

- in ihrem Recht auf analoge Anwendung des § 205a BAO in Abgabensachen nach dem ALSAG

verletzt.

Als Beschwerdegründe benennt die Bf.

1) die direkte Anwendung des § 205a BAO

und

2) die analoge Anwendung des § 205a BAO,

um in der Folge zu den Gründen im Wesentlichen auszuführen wie in Antrag vom 13. Oktober 2014.

Darüber hinausgehend bringt die Bf. zur Anwendung des § 205a BAO im Wesentlichen noch vor, die belangte Behörde habe selbst die Lehrmeinung in der mittelbaren Abhängigkeit von einer Erledigung einer Beschwerde zitiert. Unter anderem sei dort auch die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO genannt. Auch die erstmalige Festsetzung einer selbst berechneten Abgabe, die aufgrund einer (anders lautenden) Vorfragebeurteilung gemäß § 201 BAO durchgeführt werden müsse, basiere auf der sinngemäßen Anwendung der §§ 303 ff BAO. Daher sei der vorliegende Fall jedenfalls einer, der unter die Bestimmung des § 205a BAO zu subsumieren sei.

Zur analogen Anwendung des § 205a BAO bringt die Bf. über das Vorbringen im Antrag hinausgehend im Wesentlichen noch vor, dass die Herabsetzung zwar nicht unmittelbar von einer Beschwerdeerledigung abhängt, weil es im Verfahren zur Festsetzung selbst zu berechnender Abgaben keine Beschwerdeerledigung gegeben habe, aber jedenfalls von einer dieser Beschwerdeerledigung gleichzusetzenden Entscheidung (Festsetzungsverfahren), die zumindest eine analoge Anwendung des § 205a BAO gebiete.

Auch wenn daher die zu viel geleisteten Altlastenbeiträge nicht mittelbar von der Berufung abhängig waren, gebiete der Gesetzeszweck des § 205a BAO eine analoge Anwendung auf bereits entrichtete Altlastenbeiträge, deren Höhe mittelbar von der Erledigung eines (dieses) Festsetzungsantrages abhängt und als Folge des Festsetzungsantrages herabgesetzt, als neu festgesetzt werde. Die relevanten strittigen Altlastenbeiträge seien mittelbar von der Entscheidung des VwGH und dem Festsetzungsantrag abhängig gewesen und noch vor Erledigung des Festsetzungsantrages bezahlt worden.

Die Bf. stellt die Beschwerdeanträge, das Bundesfinanzgericht (BFG) wolle

- der Beschwerde Folge geben und den angefochtenen Bescheid dahingehend ändern, dass ihr 2% an Zinsen über dem Basiszinssatz sowie Zinseszinsen per anno des von ihr in

den Quartalen 3/2008 bis 2/2013 zu viel bezahlten Altlastenbeitrages gut geschrieben und sodann zu Handen des Rechtsvertreters überwiesen werden;  
- in eventu den angefochtenen Bescheid beheben und das Verfahren an die erste Instanz zur neuerlichen Entscheidung zurückverweisen.

Das Zollamt Wien hat über die Beschwerde mit BVE vom 23. Mai 2015, Zahl: 100000/aaa/2010-13, entschieden und die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Es hat seine Entscheidung im Wesentlichen damit begründet, es stehe in Zollverfahren einem Antrag auf Unterbleiben der BVE die Regelung des § 85d ZollR-DG entgegen. In Zollverfahren habe die belangte Behörde zwingend eine BVE zu erlassen.

In der Sache selbst begründet das Zollamt Wien seine Entscheidung im Wesentlichen damit, Voraussetzung für die Anwendung des § 205a BAO wäre gewesen, dass der Festsetzungsbescheid des Zollamtes Wien vom 9. September 2014, Zahl: 100000/aaa/2010-6, von der Erledigung einer Bescheidbeschwerde abhängig gewesen wäre, tatsächlich sei er jedoch weder mittelbar noch unmittelbar von der Erledigung einer Bescheidbeschwerde abhängig gewesen. Bis zum Ergehen des erwähnten Erkenntnisses des VwGH habe die Bf. keinen Antrag auf Festsetzung der Abgaben gestellt noch sei ein Rechtsbehelfsverfahren in dieser Abgabensache anhängig gewesen.

Der Normzweck des § 205a BAO sei es, dem Zinsrisiko mit der Verzinsung der mit Berufung (nun Bescheidbeschwerde) bestrittenen Abgabenbeträge entgegen zu treten. Hätte der Gesetzgeber die ihm von der Bf. unterstellte Absicht gehegt, so hätte er eine Verzinsung jeglicher Abgaben, die einmal entrichtet und sodann wieder erstattet wurden, vorgesehen. Eben dieses habe er jedoch nicht getan. Der Wortlaut des § 205a BAO fordere eindeutig eine unmittelbare oder mittelbare Abhängigkeit der Abgaben von der Erledigung einer Bescheidbeschwerde. Dem Ansinnen der Bf. zu folgen, hieße gegen den Wortlaut der Bestimmung und entgegen der Absicht des Gesetzgebers zu handeln. Es sei nicht Aufgabe der Verwaltungsbehörden und der Gerichte, rechtsetzend tätig zu werden und bestehenden Vorschriften einen anderen Sinn zu unterstellen, um damit vermeintliche Regelungslücken des Gesetzgebers aufzufüllen. Um Wiederholungen zu vermeiden, hat es im Übrigen auf die Begründung im bekämpften Bescheid verwiesen.

Gegen die BVE hat die Bf. mit Schreiben vom 8. April 2015 in offener Frist den Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das BFG gestellt.

### **Beweiswürdigung:**

Dem Erkenntnis liegen die dem BFG vom Zollamt Wien vorgelegten Akten betreffend das Feststellungsverfahren nach § 10 ALSAG, das zugrunde liegende Abgabenverfahren und das Verfahren Beschwerdezinse festzusetzen bzw. die Vorbringen der Verfahrensparteien im Rechtszug hinsichtlich des zuletzt genannten Verfahrens zugrunde.

### **Rechtslage:**

## § 205a BAO (BGBl I 2013/14)

(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.

### **Erwägungen:**

A. Im Allgemeinen:

Die Bf. hat in ihren Schriftsätzen, namentlich im Antrag vom 13. Oktober 2014, eine Reihenfolge der Behandlung der von ihr gestellten Anträge dahingehend festgelegt, als sie wie folgt beantragte:

#### *Erstens*

- in Anwendung des § 205a BAO iVm § 323 Abs. 29 BAO unter Heranziehung des jeweils bestehenden Basiszinssatzes plus 2% vom 1. Jänner 2012 bis 9. September 2014 die Beschwerdezinsen festzusetzen,

sollte die Abgabenbehörde der Rechtsauffassung nicht folgen in eventu

- in analoger Anwendung des § 205a BAO unter Heranziehung des jeweils bestehenden Basiszinssatzes plus 2% vom 1. Jänner 2012 bis 9. September 2014 die Beschwerdezinsen festzusetzen.

#### *Zweitens*

- [...]

Das Zollamt Wien hat die im Antrag vom 13. Oktober 2014 unter *Erstens* und *Zweitens* wiedergegebenen Anträge *in jeweils eigenen erstinstanzlichen Bescheiden* erledigt.

Die von der Bf. zu *Zweitens* erhobenen Anträge auf die Gewährung von Anspruchszinsen durch Anwendung des § 205 BAO sind Gegenstand eines anderen vor dem BFG behängenden Rechtsbehelfsverfahrens.

B. Im Besonderen:

Verfahrensgegenständlich sind vom BFG im Rechtszug der oben unter *Erstens* gestellte Antrag auf Gewährung von Beschwerdezinser durch direkte Anwendung von § 205a BAO und Eventualantrag auf Gewährung von Beschwerdezinser durch analoge Anwendung von § 205a BAO zu erledigen.

*a) Zu den Antrags- und Beschwerdegründen, die Beschwerdezinser in (direkter) Anwendung des § 205a iVm § 323 Abs. 29 BAO unter Heranziehung des jeweils bestehenden Basiszinssatzes plus 2% vom 1. Jänner 2012 bis zum 9. September 2014 festzusetzen:*

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

Im Vorblatt (1212 BlgNR 24. GP, S 2 f) 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 Berufungszinser sollen die Abgabepflichtigen künftig verhindern können, dass sie bei Einbringung einer Berufung das Zinsrisiko 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 Zinsrisiko soll mit der Verzinsung der mit Berufung bestrittenen Abgabebeträge entgegen getreten werden.

Im Besonderen Teil der Erläuterungen (S 26 f) wird zur Änderung der BAO, zum Normzweck des neu geschaffenen § 205a BAO ausgeführt:

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

Diesem einseitigen Zinsrisiko 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 Zinser 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. Gleichmaßen 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).*

Die ausdrückliche Nennung von Inhaltserfordernissen in § 205a Abs. 2 BAO macht § 85 Abs. 2 BAO (Mängelbehebungsverfahren für inhaltliche Mängel) anwendbar.

Die Berufungszinsen sind mit Abgabenbescheid festzusetzen. Sie sind Nebenansprüche im Sinn des § 3 BAO.

Die Höhe der Berufungszinsen entspricht jener der Aussetzungszinsen (§ 212a Abs. 9 BAO). Der Grenzbetrag von 50 Euro entspricht dem für die Aussetzungszinsen geltenden Betrag des § 212a Abs. 9 zweiter Satz BAO."

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*, BAO<sup>5</sup>, § 205a, Tz 1). Ab der Neufassung ist die Rede von *Beschwerdezinsen* und nicht mehr von *Berufungszinsen*.

Gemäß Art. 130 Abs. 1 Z. 1 B-VG erkennen Verwaltungsgerichte über Beschwerden gegen den Bescheid einer Verwaltungsbehörde wegen Rechtswidrigkeit.

In § 243 BAO ist ex lege definiert, dass gegen *Bescheide, die Abgabenbehörden erlassen, Beschwerden (Bescheidbeschwerden)* an die *Verwaltungsgerichte* zulässig sind, soweit [...].

Durch die Verwendung der Begriffe *Berufung* bzw. *Bescheidbeschwerde* und *Berufungszinsen* bzw. *Beschwerdezinsen* in den Fassungen des § 205a BAO wurde und wird dort ohne jeden Zweifel 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 Bescheidbeschwerde abhängt*, herabgesetzt wird, ...).

Es sollen nur erfolgreiche Bescheidbeschwerden verzinnt werden. § 205a BAO ist damit nicht direkt auf den von der Bf. vorgetragenen unbestrittenen Sachverhalt anzuwenden. Ohne jeden berechtigten Zweifel hat der Gesetzgeber eine ausgleichende Gerechtigkeit im Rahmen eines Bescheidbeschwerdeverfahrens gewollt. Ein solches - und damit die Erledigung der behängenden Bescheidbeschwerde - hätte (mittelbar) von einer höchstgerichtlich zu klärenden Vorfrage abhängen können bzw. dürfen.

Bis zur Einführung des § 205a BAO konnte für im Berufungswege unter Streit stehende Steuerbeträge ein Antrag auf Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a BAO gestellt werden.

Der Liquiditätsvorteil aus einer späteren Entrichtung der Abgaben war aber bei erfolgloser Berufung bis zur Einführung des § 205a BAO jedoch insoweit getrübt, als Aussetzungszinsen zu entrichten waren.

Erst durch die Einführung von Berufungszinsen (nun: Beschwerdezinnsen) in § 205a BAO wird dieser Nachteil eines einseitigen Zinsenrisikos systematisch ausgeglichen. Unter anderem ist dafür entscheidend, dass der unter Streit stehende Steuerbetrag bereits vor der Erledigung einer Bescheidbeschwerde entrichtet wurde und dass der unter Streit stehende und bereits entrichtete Steuerbetrag von einer Bescheidbeschwerde unmittelbar oder mittelbar abhängt und letztlich durch die für den steuerpflichtigen erfolgreiche Bescheidbeschwerde herabgesetzt wird.

Der vorliegende Fall ist damit aber keiner, der unter die Bestimmung des § 205a BAO zu subsumieren ist. Im Gegenstande 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 Bescheidbeschwerde abhängig.

*b) Zum den Antrags- und Beschwerdegründen, die Beschwerdezinnsen in analoger Anwendung des § 205a iVm § 323 Abs. 29 BAO unter Heranziehung des jeweils bestehenden Basiszinssatzes plus 2% vom 1. Jänner 2012 bis 9. September 2014 festzusetzen:*

Gegen eine analoge Anwendung des § 205a BAO im konkreten Fall spricht - entgegen dem Vorbringen der Bf. - dass gemäß § 6 ABGB einem Gesetze in der Anwendung kein anderer Verstand beigelegt werden darf, als welcher aus der eigentümlichen Bedeutung der Worte in ihrem Zusammenhange und aus der klaren Absicht des Gesetzgebers hervorleuchtet.

Nur wenn sich ein Rechtsfall weder aus den Worten noch aus dem natürlichen Sinne eines Gesetzes entscheiden lässt, müsste § 7 1. Satz ABGB zufolge auf ähnliche, in den Gesetzen bestimmt entschiedene Fälle, und auf die Gründe anderer damit verwandten Gesetze Rücksicht genommen werden. Blicke der Rechtsfall dann noch zweifelhaft, so müsste solcher gemäß § 7, 2. Satz leg. cit. mit Hinsicht auf die sorgfältig gesammelten

und reiflich erwogenen Umstände nach den natürlichen Rechtsgrundsätzen entschieden werden.

Analogie ist die Anwendung bestimmter Rechtsvorschriften auf ähnlich gelagerte Sachverhalte. 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*).

Voraussetzung für die analoge Anwendung verwandter Rechtsvorschriften ist das Bestehen einer echten Gesetzeslücke; das heißt einer planwidrigen und daher durch Analogie zu schließenden Unvollständigkeit innerhalb des positiven Rechts, gemessen am Maßstab der gesamten geltenden Rechtsordnung. Eine Lücke ist demnach 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 (VwGH 27.9.2011, 2010/12/0120).

Gemäß § 205a Abs. 1 BAO sind, soweit eine bereits entrichtete Abgabenschuldigkeit, deren Höhe unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Bescheidbeschwerde abhängt, herabgesetzt wird, auf Antrag des Abgabepflichtigen Zinsen für den Zeitraum ab Entrichtung bis zur Bekanntgabe des die Abgabe herabsetzenden Bescheides bzw. Erkenntnisses festzusetzen (Beschwerdezinsen).

Gemäß Art. 130 Abs. 1 Z. 1 B-VG erkennen Verwaltungsgerichte über Beschwerden gegen den Bescheid einer Verwaltungsbehörde wegen Rechtswidrigkeit.

In § 243 BAO ist ex lege definiert, dass *gegen Bescheide, die Abgabenbehörden erlassen, Beschwerden (Bescheidbeschwerden) an die Verwaltungsgerichte* zulässig sind, soweit [...].

Durch die Verwendung der Begriffe Bescheidbeschwerde und Beschwerdezinsen in § 205a BAO wird dort eindeutig und ohne jeden Zweifel zum Ausdruck gebracht, dass Beschwerdezinsen gemäß § 205a BAO nur in 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 Bescheidbeschwerde abhängt*, herabgesetzt wird, ...).

Es sollen nur erfolgreiche Bescheidbeschwerden verzinst werden.

Ohne jeden berechtigten Zweifel hat der Gesetzgeber eine ausgleichende Gerechtigkeit im Rahmen von Bescheidbeschwerdeverfahren gewollt.

Bis zur Einführung des § 205a BAO konnte für im Berufungswege unter Streit stehende Steuerbeträge ein Antrag auf Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a BAO gestellt werden. Der Liquiditätsvorteil aus einer späteren Entrichtung der Abgaben war aber bei

erfolgloser Berufung bis zur Einführung des § 205a BAO jedoch insoweit getrübt, als Aussetzungszinsen zu entrichten waren.

Erst durch die Einführung von Berufungszinsen (nun: Beschwerdezinse) in § 205a BAO wird dieser Nachteil eines einseitigen Zinsenrisikos systematisch ausgeglichen. Unter anderem ist dafür entscheidend, dass der unter Streit stehende Steuerbetrag bereits vor der Erledigung einer Berufung (nun: Bescheidbeschwerde) entrichtet wurde und dass der unter Streit stehende und bereits entrichtete Steuerbetrag von einer Berufung (nun: Bescheidbeschwerde) unmittelbar oder mittelbar abhängt und letztlich durch die für den steuerpflichtigen erfolgreiche Berufung (nun: Bescheidbeschwerde) herabgesetzt wird.

§ 205 a BAO ist damit auch nicht in Anwendung von Analogie auf den von der Bf. vorgetragenen Sachverhalt anzuwenden.

Hinsichtlich des vorliegenden unbestrittenen Sachverhaltes ist im Hinblick auf den Inhalt und das Ziel des § 205a BAO der Bestimmung keine Lücke in dem Sinne 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)

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 Abgabebeträge entrichtet wurden und sich die Abgabennachforderung im Wege einer Bescheidbeschwerde als rechtswidrig erweist, durch ein Verzinsen der Bescheidbeschwerde entgegen getreten werden.

Es war die eindeutige und unzweifelhafte Absicht des Gesetzgebers, mit der Bestimmung des § 205a BAO eine speziell auf Berufungsverfahren 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.

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 § 205a BAO subsumieren.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gemäß Art. 133 Abs.4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision nur dann 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 nicht einheitlich beantwortet wird.

Diese Voraussetzungen liegen im Hinblick auf den klaren Wortlaut des § 205a BAO und deswegen, weil eine planwidrige Gesetzeslücke nicht gegeben ist, gegenständlich nicht vor.

Die anzuwendende gesetzliche Bestimmung ist nicht ergänzungsbedürftig.

Eine Ergänzung würde der vom Gesetz gewollten Beschränkung widersprechen, wenn Beschwerdezinser auch in Fällen von Administrativbeschwerden festgesetzt würden.

Graz, am 14. Jänner 2016