

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch R über die Beschwerde der NN, Adresse, vertreten durch V, über die Beschwerde vom 10.03.2014 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 04.02.2014, Abgabekontonummer 001, über die Festsetzung von Beschwerdezinzen nach durchgeführter mündlicher Verhandlung zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Beschwerdezinzen werden in der Höhe von 51.170,02 Euro festgesetzt.

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf.) ist eine in Deutschland ansässige Gesellschaft mit beschränkter Haftung.

In den Umsatzsteuervoranmeldungen 04/2003 und 01/2004 wurden jeweils zwei grenzüberschreitende Geschäftsfälle in Österreich der Umsatzsteuer unterzogen.

Nach Rückabwicklung der Geschäftsfälle im Mai 2005 wurden in der Umsatzsteuervoranmeldung 05/2005 (mit Wirkung vom 19.07.2005) Vorsteuern in der Höhe von 367.081,58 Euro geltend gemacht.

Das Finanzamt prüfte das geltend gemachte Vorsteuerguthaben im Rahmen einer Außenprüfung gemäß § 147 BAO (Beginn der Außenprüfung 11.07.2006, Schlussbesprechung 24.06.2008).

Die Umsatzsteuergutschrift wurde am 10.03.2008 auf dem Abgabenkonto der Bf. verbucht.

Am 13.10.2008 erließ das Finanzamt den Umsatzsteuerbescheid 2005, in dem die Umsatzsteuer mit 2.734,36 Euro festgesetzt wurde. Die daraus am Abgabenkonto der Bf. resultierende Nachforderung in der Höhe von 367.081,59 Euro wurde durch Verrechnung mit dem bestehenden Guthaben sowie durch die von der Bf. am 13.01.2011 durchgeführte Überweisung des Restbetrages entrichtet.

Gegen den Umsatzsteuerbescheid 2005 brachte die Bf. am 14.11.2008 das Rechtsmittel der Berufung ein.

Mit der Berufungsvorentscheidung vom 20.05.2009 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab.

Am 02.06.2009 beantragte die Bf. die Vorlage der Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat.

Mit der Berufungsentscheidung vom 08.04.2013, RV/0568-G/09, gab der Unabhängige Finanzsenat der Berufung der Bf. gegen den Umsatzsteuerbescheid 2005 statt. Die Verbuchung der Berufungsentscheidung am 10.05.2013 führte am Abgabenkonto der Bf. zu einer Gutschrift in der Höhe von 367.081,59 Euro.

Mit dem Bescheid vom 06.08.2012 bewilligte das Finanzamt die von der Bf. in der Berufung vom 14.11.2008 beantragte Aussetzung der Einhebung der Umsatzsteuer 2005 in der Höhe von 367.081,59 Euro.

Mit dem Bescheid vom 19.09.2012 verfügte das Finanzamt den Ablauf der Aussetzung gemäß § 212a BAO.

Die Bf. beantragte durch ihren steuerlichen Vertreter am 21.10.2013 unter Verweis auf die Entscheidung des Europäischen Gerichtshofes vom 19.07.2012, Rs. C-591/10, Littlewood Retail Ltd u.a., beginnend ab 19.07.2005 bis 10.05.2013 eine Verzinsung des Betrages von 367.081,59 Euro in analoger Anwendung der in der BAO zu den Berufungszinsen vorgesehenen Regelungen.

Über Vorhalt des Finanzamtes ergänzte die Bf. am 18.11.2013 ihre Eingabe vom 21.10.2013 dahingehend, dass diese als Antrag gemäß § 205a BAO zu werten wäre. Zu berücksichtigen sei jedoch, dass die mit dem Inkrafttreten in § 323 Abs. 29 BAO erfolgte Einschränkung des § 205a nicht mit der im Antrag zitierten Entscheidung des Europäischen Gerichtshofes in Einklang stehe.

Mit dem hier angefochtenen Bescheid vom 04.02.2014 setzte das Finanzamt Graz-Stadt für die Zeiträume 01.01. bis 05.08.2012 und 19.09.2012 bis 08.04.2013 gemäß § 205a BAO Beschwerdezinnsen in der Höhe von 10.021,32 Euro fest. Die Beschwerdezinnsen seien für jene Abgaben gut zu schreiben, für die auf Grund eines Antrages eine bereits entrichtete Abgabenschuld als Folge der Beschwerde herabgesetzt wurde.

In der gegen diesen Bescheid eingebrachten Beschwerde vom 16.03.2014 focht die Bf. den Bescheid hinsichtlich jenes Teiles an, mit dem ihrem Antrag nicht stattgegeben wurde. Ebenso wurde die Höhe des Zinsenzuspruches für den Zeitraum 01.01.2012 bis 08.04.2013 angefochten.

Dazu wurde ausgeführt, dass sich die belangte Behörde offensichtlich auf § 205a BAO stütze und dabei übersehe, dass der Bf. gemäß ständiger Rechtsprechung des EuGH Beschwerdezinse für den gesamten (beantragten) Zeitraum zustünden.

Die Bf. sei in Österreich nur beschränkt steuerpflichtig. Für die rechtliche Beurteilung des Sachverhaltes sei insbesondere § 16 Abs. 3 Z 3 UStG 1994 maßgebend. Danach sei die Umsatzsteuer zu berichtigen, wenn *"eine steuerpflichtige Lieferung oder sonstige Leistung rückgängig gemacht worden ist"*.

Diese nationale Vorschrift basiere auf Art. 11 Teil C Abs. 1 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG. Diese sehe u.a. Folgendes vor:

"Im Falle der Annullierung, der Rückgängigmachung, der Auflösung, der vollständigen oder teilweisen Nichtbezahlung oder des Preisnachlasses nach der Bewirkung des Umsatzes wird die Besteuerungsgrundlage unter von den Mitgliedstaaten festgelegten Bedingungen entsprechend vermindert."

Da trotz Vorliegen der Voraussetzungen die Umsatzsteuer entgegen § 16 Abs. 3 Z 3 UStG 1994 und Art. 11 Teil C Abs. 1 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG nicht berichtigt worden sei, liege im Beschwerdefall ein unmittelbarer Verstoß gegen das Unionsrecht vor.

Der Judikatur des EuGH folgend, stelle das Recht auf Erstattung von Abgaben, die ein Mitgliedstaat unter Verstoß gegen das Unionsrecht erhoben habe, eine Folge und eine Ergänzung der Rechte dar, die dem Einzelnen aus dem Unionsrecht in seiner Auslegung durch den Gerichtshof erwachsen.

Die Mitgliedstaaten seien also grundsätzlich verpflichtet, unter Verstoß gegen das Unionsrecht erhobene Abgaben zu erstatten.

Der EuGH habe in seinem Urteil vom 19.07.2012, Rs C-591/10, Littlewood Retail Ltd u.a., ausdrücklich festgehalten, dass diese Rückerstattung von Abgaben zuzüglich einer Verzinsung zu erfolgen habe: *"Es stehe daher seit diesem Urteil außer Zweifel, dass der Abgabenschuldner ein unmittelbar im Unionsrecht begründetes Recht auf Erstattung nicht bloß der unionsrechtswidrigen Abgaben, sondern darüberhinaus auch auf die Zinsen hat, unabhängig davon, ob das nationale Recht vergleichbare (äquivalent anwendbare) Zinsansprüche bereit hält"* (vgl. Leidenhammer, Unmittelbare Wirkung und Vorrang des Unionsrechtes, Jahrbuch Europarecht 2013, S. 25 f).

Der EuGH habe diese Rechtsansicht in seinem Urteil vom 18.4.2013, Rs C-565/11, Mariana Irimie, bestätigt. In diesem werde ausgeführt, dass sich der Anspruch auf Verzinsung unmittelbar aus dem Unionsrecht ableite. Darüber hinaus halte der EuGH fest, dass sich der Verzinsungszeitraum vom Tag der zu Unrecht erfolgten Zahlung der fraglichen Steuer bis zum Tag ihrer Erstattung erstrecke.

Der Anspruch auf Beschwerdezinnsen lasse sich daher unmittelbar aus dem Unionsrecht ableiten und genieße Vorrang vor dem nationalen Recht.

Aus Art. 83 Abs. 2 B-VG und Art. 6 MRK ergebe sich, dass EuGH-Urteile für letztinstanzliche Gerichte bindend seien (vgl. Pollak, Bindungswirkung von Auslegungsurteilen des EuGH im Vorabentscheidungsverfahren nach Art. 177 EGV, RZ 1998, 190 ff). Das Bundesfinanzgericht sei ein letztinstanzliches Gericht, sofern es ausspreche, dass die ordentliche Revision nicht zulässig sei.

Aus der dem Bescheid angeschlossenen Berechnung der Beschwerdezinnsen ergebe sich, dass der Bf. für einen Zeitraum von 44 Tagen (vom 06.08.2012 bis 19.09.2012) keine Zinsen zugesprochen worden seien. Dies sei nicht nachvollziehbar, weil der Berufung erst mit der Berufungsentscheidung vom 08.04.2013 stattgegeben worden sei und die Bf. vor Fällung der Berufungsentscheidung nicht über den Betrag von 367.081,59 Euro habe disponieren können.

Mit der Buchungsmitteilung vom 06.08.2012 habe das Finanzamt den Betrag von 367.081,59 Euro ausgesetzt, woraus eine Gutschrift am Konto resultierte. Als der steuerliche Vertreter mit dem Finanzamt Graz-Stadt telefonisch Kontakt aufgenommen und nachgefragt habe, ob dem Finanzamt schon eine Entscheidung des UFS bekannt geworden sei und gleichzeitig um Rückzahlung des Guthabens ersucht habe, habe das Finanzamt den offensichtlichen Irrtum bemerkt und die eingebuchte Aussetzung der Einhebung durch Ablauf wieder rückgängig gemacht. Die Einbuchung am 06.08.2012 und die anschließende Ausbuchung am 19.09.2012 seien ausschließlich auf einen Fehler des Finanzamtes zurückzuführen. Die Bf. habe in dieser Zeit nicht über das Guthaben disponieren können, weshalb ihr auch für diesen Zeitraum Beschwerdezinnsen zustünden.

Die belangte Behörde habe auch das Ende des Verzinsungszeitraumes unrichtig angenommen. Das Guthaben sei erst am 10.05.2013 eingebucht worden. Erst ab diesem Zeitpunkt habe die Bf. über ihr Guthaben verfügen können, weshalb ihr jedenfalls auch für den Zeitraum 09.04. bis 09.05.2013 Zinsen zustünden. Die tatsächliche Rückzahlung sei trotz eines unverzüglichen elektronischen Rückzahlungsantrages erst nach mehrfacher Urgenz am 23.08.2013 durchgeführt worden.

Die Bf. beantragte die Durchführung einer mündlichen Verhandlung sowie den Zuspruch von Zinsen in der Höhe von 2% über dem Basiszinssatz für einen Betrag in der Höhe von 367.081,59 Euro für den Zeitraum vom 19.07.2005 bis 09.05.2013.

Mit der Beschwerdevorentscheidung vom 01.04.2014 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab.

Eine nationalstaatliche Regelung von Zinsen sei erstmals mit dem mit 01.01.2012 in Kraft getretenen § 205a BAO geschaffen worden.

Im Zuge der eingebrachten Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2005 habe die Bf. auch einen Antrag auf Aussetzung gemäß § 212a BAO gestellt. Dieser Antrag sei mittels

Bescheid vom 06.08.2012 stattgebend erledigt worden und habe am Abgabenkonto der Bf. zu einer Gutschrift in der Höhe von 367.081,59 Euro geführt.

In weiterer Folge sei von der Abgabenbehörde erkannt worden, dass die bewilligte Aussetzung nicht richtig gewesen sei, weil die Berufungsvorentscheidung bereits am 20.05.2009 ergangen sei. Im Vorlageantrag vom 02.06.2009 sei kein weiterer Aussetzungsantrag gestellt worden. Da die Berufung bereits erledigt war, sei mit dem Bescheid vom 19.09.2012 der Ablauf der Aussetzung verfügt worden. Richtig sei, dass diese Aussetzung nicht hätte erfolgen dürfen. Sie sei aber bescheidmäßig erfolgt und gegenüber der Bf. wirksam geworden. Diese hätte im Zeitraum 06.08.2012 bis 19.09.2012 über die Summe von 367.081,59 Euro frei verfügen können. Die Entrichtung der Abgabe sei für diesen Zeitraum rückgängig gemacht worden, weshalb für diesen Zeitraum keine Beschwerdezinse gemäß § 205a BAO zuzuerkennen seien.

Wann die "Einbuchung" des gegenständlichen Betrages am Abgabenkonto erfolgt sei, sei für den Zinsberechnungszeitraum unerheblich. Einen Antrag nach § 216 BAO habe die Bf. nicht eingebracht.

Im Vorlageantrag vom 30.04.2014 führte die Bf. ergänzend aus:

Der Anspruch auf Beschwerdezinse leite sich unmittelbar aus dem Unionsrecht ab. Dieses genieße Vorrang vor dem nationalen Recht. Die grob fehlerhafte Nichtanwendung von Unionsrecht stelle eine willkürliche bzw. denk unmögliche Gesetzesanwendung dar. Das Verhalten der Behörde verstoße daher auch gegen Art. 7 B-VG.

Der Verzinsungszeitraum erstrecke sich laut EuGH vom Tag der zu Unrecht erfolgten Zahlung der fraglichen Steuer bis zum Tag ihrer Erstattung (EuGH 18.04.2013, Rs C-565/11). Der Tag der Erstattung entspreche dem Tag der tatsächlichen Gutschrift auf dem Abgabenkonto, da die Bf. erst zu diesem Zeitpunkt, somit am 10.05.2013 über den Betrag habe verfügen können.

Die von der Abgabenbehörde vorgenommene unrichtige Aussetzung könne nicht dazu führen, dass der Bf. für diesen Zeitraum kein Zinsanspruch zustehe. Erst der mündlich gestellte Auszahlungsantrag des steuerlichen Vertreters der Bf. habe zur Aufdeckung des offensichtlichen Irrtums geführt. Eine tatsächliche Auszahlung habe daher niemals stattfinden können.

In der mündlichen Verhandlung wurde vom Vertreter der Bf. ergänzend vorgebracht, der Zugriff auf das am 10.03.2008 am Abgabenkonto verbuchte Vorsteuerguthaben sei seitens der Finanzverwaltung unter Hinweis auf die laufende Betriebsprüfung verweigert worden. Aus diesem Grund sei kein Rückzahlungsantrag gestellt worden.

Auch im Jahr 2012 habe der steuerliche Vertreter der Bf. nach der (irrtümlichen) Verbuchung des Vorsteuerüberschusses am Abgabenkonto mit dem Finanzamt telefonischen Kontakt aufgenommen und bei dieser Gelegenheit einen

Rückzahlungsantrag gestellt. Nachdem das Finanzamt seinen Fehler erkannt habe, sei das Guthaben wieder ausgebucht worden. Als Zeuge für diesen Vorgang wurde der steuerliche Vertreter sV zu laden per Adresse Adresse, genannt.

Die Vertreterin des Finanzamtes verwies darauf, dass die Entrichtung der Abgabenschuld nur in der Höhe von 25.822,66 Euro erfolgte und die Beschwerdezinser ab 01.01.2012 daher auch nur von diesem Betrag zu berechnen wären. Den EuGH-Entscheidungen Littlewood Retail Ltd u.a. und Mariana Irimie, auf die sich die Bf. stütze, liege jeweils die rechtswidrige Entrichtung einer Abgabe zugrunde. Diese seien daher auf den vorliegenden Fall der Meldung eines Vorsteuerüberschusses nicht 1 zu 1 anwendbar. Im Übrigen sei eine Verzinsung von Vorsteuerguthaben in Art. 183 der Umsatzsteuer-Systemrichtlinie gar nicht vorgesehen. Eine Verzinsung von Umsatzsteuer-Gutschriften komme auch für den VwGH derzeit nicht in Frage (siehe Entscheidungen des VwGH vom 31.03.2017, Ra 2016/13/0034, und vom 27.06.2017, Ra 2015/13/0005, mit Hinweis auf die Besprechung von Beiser, RdW 3/2018).

Der Vertreter der Bf. replizierte, dass entgegen der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes der EuGH einen Ausgleich für den Verspätungsschaden fordere, den ein Abgabepflichtiger durch einen nicht innerhalb angemessener Frist erstatteten Vorsteuerüberschuss erleide. Im Erkenntnis Ra 2015/13/005 habe der Verwaltungsgerichtshof nur deshalb Zinsen nicht zuerkannt, weil er von einer missbräuchlichen Rechnungslegung ausgegangen ist. Eine solche liege im vorliegenden Fall aber unbestritten nicht vor.

Im Erkenntnis Ra 2016/13/0034 setze sich der Verwaltungsgerichtshof nicht mit der Rechtsprechung des EuGH auseinander, wonach Zinsen aus verspäteten Vorsteuergutschriften zu erstatten sind. Das Unionsrecht und die Rechtsprechung des EuGH seien vorrangig anzuwenden und verdrängten insoweit österreichisches Recht.

Der Vertreter der Bf. beantragte die Zuerkennung von Zinsen in der Höhe von 2% über dem Basiszinssatz für einen Betrag von 367.081,59 Euro für den Zeitraum 19.07.2005 bis 09.05.2013.

Die Vertreterin des Finanzamtes beantragte die Abänderung des angefochtenen Bescheides dahingehend, dass für die Zuerkennung der Zinsen ab 01.01.2012 von einer Bemessungsgrundlage in der Höhe von 25.822,66 Euro auszugehen sei.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Zur Vereinheitlichung des Mehrwertsteuerrechtes auf dem Gebiet der Europäischen Union wurde am 17.05.1977 die 6. Richtlinie zum gemeinsamen Mehrwertsteuersystem erlassen. Diese wurde durch die am 01.01.2007 in Kraft getretene Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie) neu gefasst.

Richtlinien müssen in verbindliche innerstaatliche Rechtsvorschriften umgesetzt werden, die den Erfordernissen der Rechtssicherheit und Rechtsklarheit genügen und für den Einzelnen eine einklagbare Rechtsposition begründen. Wird eine Richtlinie nicht, unvollständig oder nicht fristgerecht in nationales Recht umgesetzt, können sich Unionsbürger unter bestimmten Voraussetzungen vor den nationalen Gerichten direkt auf sie berufen.

Soweit Richtlinien eine unmittelbare Wirkung zukommt, sind die Verwaltungsbehörden und Gerichte der Mitgliedstaaten verpflichtet, jene Bestimmungen des nationalen Rechts unangewendet zu lassen, die mit den Richtlinien nicht in Einklang stehen (Anwendungsvorrang des Gemeinschaftsrechts).

Nach dem Grundsatz der richtlinienkonformen Interpretation haben die Gerichte der Mitgliedstaaten das nationale Recht so weit wie möglich anhand des Wortlauts und des Zwecks der betreffenden Richtlinie auszulegen. Ein Widerspruch zwischen nationalem Recht und Richtlinie ist tunlichst zu vermeiden. Die Pflicht zur richtlinienkonformen Auslegung beschränkt sich nicht auf Vorschriften, welche zur Umsetzung einer Richtlinie erlassen worden sind; sie erstreckt sich vielmehr auf den gesamten Rechtsbestand des Mitgliedstaats.

Für die konkrete Umsetzung der richtlinienkonformen Auslegung verweist der EuGH auf den Methodenkanon des nationalen Rechts. Wenn und soweit daher das nationale Gericht teleologische Reduktion oder Analogie im nationalen Recht anwendet, muss es diese Instrumente auch zum Zweck richtlinienkonformer Auslegung einsetzen.

Art. 183 der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie lautet:

"Übersteigt der Betrag der abgezogenen Vorsteuer den Betrag der für einen Steuerzeitraum geschuldeten Mehrwertsteuer, können die Mitgliedstaaten den Überschuss entweder auf den folgenden Zeitraum vortragen lassen oder nach den von ihnen festgelegten Einzelheiten erstatten.

Die Mitgliedstaaten können jedoch festlegen, dass geringfügige Überschüsse weder vorgetragen noch erstattet werden."

§ 21 Abs. 1 UStG 1994 lautet:

Der Unternehmer hat spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf einen Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonates eine Voranmeldung bei dem für die Einhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt einzureichen, in der er die für den Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer (Vorauszahlung) oder den auf den Voranmeldungszeitraum entfallenden Überschuss unter entsprechender Anwendung des § 20 Abs. 1 und 2 und des § 16 selbst zu berechnen hat. Die Voranmeldung gilt als Steuererklärung. Als Voranmeldung gilt auch eine berichtigte Voranmeldung, sofern sie bis zu dem im ersten Satz angegebenen Tag eingereicht wird. Der Unternehmer

hat eine sich ergebende Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten. Die Vorauszahlung und der Überschuss sind Abgaben im Sinne der Bundesabgabenordnung. Ein vorangemeldeter Überschuss ist gutzuschreiben, sofern nicht Abs. 3 zur Anwendung gelangt. Die Gutschrift wirkt auf den Tag der Einreichung der Voranmeldung, frühestens jedoch auf den Tag nach Ablauf des Voranmeldungszeitraumes, zurück.

Die Auslegung des Gemeinschaftsrechtes und somit auch der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie liegt insbesondere in der Kompetenz des EuGH.

Zur Verzinsung von Abgaben (hier Mehrwertsteuer) hat der EuGH im Urteil vom 19.07.2012, C-591/10, Littlewoods Retail Ltd u. a., unter Verweis auf seine ständige Rechtsprechung grundsätzlich ausgeführt:

"Nach dieser Rechtsprechung ergibt sich der Grundsatz, dass die Mitgliedstaaten verpflichtet sind, die unter Verstoß gegen das Unionsrecht erhobenen Steuerbeträge zuzüglich Zinsen zu erstatten, aus dem Unionsrecht.

In Ermangelung einer Regelung der Union kommt es der innerstaatlichen Rechtsordnung der einzelnen Mitgliedstaaten zu, die Bedingungen für die Zahlung solcher Zinsen, insbesondere den Zinssatz und die Berechnungsmethode für die Zinsen (einfache Verzinsung oder Zahlung von Zinseszinsen) festzulegen. Diese Bedingungen müssen den Grundsätzen der Äquivalenz und der Effektivität entsprechen, d.h., sie dürfen nicht ungünstiger sein als bei ähnlichen Klagen, die auf Bestimmungen des innerstaatlichen Rechts gestützt sind, und sie dürfen nicht so ausgestaltet sein, dass sie die Ausübung der Rechte, die die Unionsrechtsordnung einräumt, praktisch unmöglich machen ... "

Nach dieser Rechtsprechung besteht für den Abgabepflichtigen nicht nur ein Anspruch auf Erstattung zu Unrecht erhobener Abgaben, sondern auch der Beträge, die in unmittelbarem Zusammenhang mit dieser Steuer an den Staat gezahlt oder von diesem einbehalten worden sind, worunter "auch die Einbußen aufgrund der mangelnden Verfügbarkeit von Geldbeträgen infolge der vorzeitigen Fälligkeit der Steuer" fallen.

Der EuGH kam in der Rechtssache Littlewoods Retail Ltd u. a. zu dem Ergebnis, "dass das Unionsrecht dahin auszulegen ist, dass nach ihm der Steuerpflichtige, der einen zu hohen Mehrwertsteuerbetrag entrichtet hat, der vom betreffenden Mitgliedsstaat unter Verstoß gegen die Mehrwertsteuervorschriften der Union erhoben worden war, Anspruch auf Erstattung der unter Verstoß gegen das Unionsrecht erhobenen Steuer sowie Anspruch auf deren Verzinsung haben muss".

Diese Rechtsprechung wurde vom EuGH im Urteil vom 18.04.2013, C-565/11, Mariana Irimie, aufrecht erhalten. Der EuGH sprach in diesem Fall (zu Unrecht entrichtete Umweltsteuer für Kraftfahrzeuge) aus, es widerspreche dem Unionsrecht, wenn die bei der Erstattung einer unionsrechtswidrig erhobenen Steuer zu zahlenden Zinsen auf jene Zinsen beschränkt werden, die ab dem Tag der Antragstellung auf Erstattung der Steuer anfallen.

Im Urteil vom 12.05.2011, C-107/10 (Enel Maritsa Iztok 3 AD) führte der EuGH aus, dass eine Frist von 45 Tagen für die Erstattung des Mehrwertsteuerüberschusses mit Art. 183 der Mehrwertsteuerrichtlinie nicht in Widerspruch stehe (Rz. 61). Hingegen stehe eine nationale Vorschrift, die den Zeitpunkt der Zahlung von Verzugszinsen im Fall der Durchführung eines Steuerprüfungsverfahrens bis zu dessen Abschluss verlängert, im Widerspruch zu Art. 183 der Mehrwertsteuerrichtlinie.

Zur - im vorliegenden Fall relevanten - Frage der Erstattung und Verzinsung von Mehrwertsteuerüberschüssen führte der EuGH im Urteil vom 28.02.2018, C-387/16, Nidera, aus:

Der Grundsatz der Neutralität erfordert, dass dem Steuerpflichtigen die Verluste ersetzt werden, die ihm durch eine *nicht innerhalb angemessener Frist* erfolgte Erstattung des *Mehrwertüberschusses* entstanden sind.

In diesem Urteil führt der EuGH weiters aus, dass die Mitgliedstaaten bei der Festlegung der Einzelheiten der Erstattung des Mehrwertsteuerüberschusses zwar über einen gewissen Spielraum verfügen; die nationalen Bestimmungen müssen aber dem Steuerpflichtigen erlauben, den aus dem Mehrwertsteuerüberschuss resultierenden Forderungsbetrag unter angemessenen Bedingungen zu erlangen, was impliziert, dass die Erstattung innerhalb einer angemessenen Frist erfolgt und dem Steuerpflichtigen durch die gewählte Methode der Erstattung kein finanzielles Risiko entstehen darf.

Bereits in der Rechtssache Littlewoods Retail Ltd u. a. judizierte der EuGH, dass Steuerpflichtige nicht nur Anspruch auf unter Verstoß gegen die Mehrwertsteuervorschriften der Union erhobenen Steuer, sondern auch auf deren Verzinsung haben. Dieser Grundsatz ergebe sich direkt aus dem Unionsrecht (Rz 26).

Vorsteuerüberschüsse sind ebenso Abgaben im Sinne der BAO wie die Umsatzsteuer (§ 21 Abs. 1 UStG 1994). In der Rechtssache Nidera judizierte der EuGH, dass der Grundsatz der Neutralität erfordere, dass Steuerpflichtigen die Verluste ersetzt werden, die durch eine nicht innerhalb angemessener Frist erfolgten Erstattung eines *Mehrwertsteuerüberschusses* entstanden sind (Tz. 25). Als angemessen sieht der EuGH dabei eine Frist von 45 Tagen als im Einklang mit Art. 183 der Mehrwertsteuerrichtlinie stehend an (siehe Urteil vom 12.05.2011, C-107/10, Enel Maritsa Iztok 3 AD, Rz. 61),

Das Vorbringen des Finanzamtes, die Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie sehe eine Verzinsung nicht vor, steht daher die Judikatur des EuGH entgegen, wonach sich der Grundsatz der Verzinsung direkt aus dem Unionsrecht ergibt.

Beizupflichten ist dem Vorbringen der Abgabenbehörde, dass der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 31.03.2017, Ra 2016/13/0034) eine Verzinsung strittiger, erst im Rechtsmittelweg zuerkannter Gutschriften "allenfalls aus rechtspolitischen Gründen als

wünschenswert" bezeichnet hat. Im später ergangenen Erkenntnis vom 27.06.2017, Ra 2015/13/0005, verweist der Verwaltungsgerichtshof darauf, dass die Rechtsprechung des EuGH, unter Verstoß gegen das Unionsrecht erhobene Steuerbeträge zuzüglich Zinsen zu erstatten, im Fall missbräuchlicher Rechnungslegung nicht zum Tragen komme. Es bleibt daher offen, ob der Verwaltungsgerichtshof im Falle einer nicht missbräuchlichen Rechnungslegung der Rechtsprechung des EuGH folgt (siehe dazu die Besprechung von Beiser, Verzugszinsen im Fall einer verspäteten Vorsteuererstattung, RdW 3/2018).

Eine Verzinsung von verspätet gut geschriebenen Vorsteuerüberschüssen wurde in Österreich bis dato gesetzlich nicht umgesetzt.

Mit der Einführung des § 205a BAO, auf den sich die Bf. als analog anzuwendende Rechtsgrundlage ihrer Zinsansprüche beruft, wollte der Gesetzgeber das einseitige Zinsenrisiko beseitigen, das Abgabepflichtige für den Fall der Entrichtung von strittigen Abgaben traf, deren Nachforderung sich im Rechtsmittelverfahren als nicht rechtmäßig erwies. Diesem einseitigen Zinsenrisiko sollte mit der Verzinsung der vor dem Ergehen der stattgebenden Beschwerdeentscheidung entrichteten Abgaben entgegen getreten werden.

Der vom EuGH geforderte Ersatz des Zinsschadens aus geltend gemachten, nicht in angemessener Frist erstatteten Vorsteuerüberschüssen kann durch die Anwendung des § 205a BAO unionsrechtskonform gelöst werden (siehe Beiser, Verspätete Vorsteuererstattungen im Licht des Unionsrechts - Beschwerdezinnsen zugunsten der Abgabepflichtigen?, RdW 2014/188, 168 ff.).

Dieser Rechtsmeinung ist zu folgen, weil die Regelungslücke im Hinblick auf die ständige Rechtsprechung des EuGH, wonach der Grundsatz der Neutralität erfordert, dass dem Steuerpflichtigen die Verluste ersetzt werden, die ihm durch eine nicht innerhalb angemessener Frist erfolgte Erstattung des Mehrwertüberschusses entstanden sind, eine richtlinienkonforme Auslegung der Mehrwertsteuersystemrichtlinie erfordert.

Eine missbräuchliche Rechnungslegung liegt bei der Bf. unbestritten nicht vor. Im Fall zu Unrecht nicht gut geschriebener Vorsteuern erleidet der Abgabepflichtige denselben wirtschaftlichen Nachteil wie im Fall einer Entrichtung zu Unrecht vorgeschriebener Abgaben.

In Entsprechung des Grundsatzes der richtlinienkonformen Interpretation ist der Rechtsprechung des EuGH daher der Vorzug zu geben und innerstaatlich § 205a BAO analog anzuwenden.

Für den vorliegenden Fall ergeben sich daraus folgende Schlussfolgerungen:

Nach der Aktenlage wurde der am 19.07.2005 mit der Umsatzsteuervoranmeldung 05/2005 angemeldete Vorsteuerüberschuss in der Höhe von 367.081,58 Euro der Bf. am 10.03.2008 und somit ca. 3 Jahre nach dessen Geltendmachung auf ihrem Abgabenkonto erstattet. Es steht daher fest, dass die Bf. vom Tag der Geltendmachung bis 10.03.2008

nicht über den Vorsteuerüberschuss verfügen konnte. Nach der Rechtsprechung des EuGH ist der Betrag von 367.081,58 Euro ab dem 46. Tag nach Einreichung der Umsatzsteuervoranmeldung (02.09.2005) bis zum Tag der Erstattung der Abgabe am 10.03.2008 zu verzinsen. Dem Anspruch auf Verzinsung steht auch nicht entgegen, dass die Abgabenbehörde eine Prüfung des Vorsteuerüberschusses vorgenommen hat. Die Berechnung der Zinsen erfolgt entsprechend der Berechnung der Beschwerdezinse im § 205a BAO.

Am 10.03.2008 erfolgte die Verbuchung der Vorsteuergutschrift am Abgabenkonto der Bf. Das Vorbringen der Bf., der Zugriff auf das am 10.03.2008 verbuchte Vorsteuerguthaben sei seitens der Finanzverwaltung unter Hinweis auf die Betriebsprüfung verweigert worden, ist zu entgegnen, dass mit der Gutschrift der zu diesem Zeitpunkt bestehende Rückstand am Abgabenkonto in der Höhe von 18.000 Euro sowie in der Folge weitere monatliche Umsatzsteuerzahllasten abgedeckt wurden. Im Fall eines Rückzahlungsantrages - ein solcher wurde von der Bf. nach eigenem Vorbringen nicht gestellt - hätte das Finanzamt über die von ihr in den Raum gestellte Verweigerung der Rückzahlung des (verbliebenen) Abgabenguthabens bescheidmäßig ab sprechen müssen und wäre der Bf. im Fall der Abweisung der Rechtsmittelweg offen gestanden. Die steuerlich vertretene Bf. hat aber auch nach Beendigung der Außenprüfung (Schlussbesprechung am 24.06.2008) keinen Rückzahlungsantrag gestellt (Buchungsabfrage Abgabenkonto StNr. 001).

Es ist daher evident, dass die Bf. in der Zeit von 10.03. bis 12.10.2008 (Verbuchung des Umsatzsteuerjahresbescheides 2008 am 13.10.2008) über ihr aus dem Vorsteuerüberschuss resultierendes Abgabenguthaben verfügen konnte und auch verfügt hat, weshalb der Bf. für diesen Zeitraum Zinsen nicht zustehen.

Am 13.10.2008 erließ das Finanzamt den Umsatzsteuerbescheid 2005. Die Verbuchung des Bescheides führte am Abgabenkonto zu einer Nachforderung in der Höhe von 367.081,59 Euro. Die Nachforderung wurde teils durch das zu diesem Zeitpunkt am Abgabenkonto bestehende Guthaben (-340.525,27 Euro) sowie durch eine Überweisung des Restbetrages durch die Bf. am 13.01.2011 entrichtet.

Infolge des VfGH-Erkenntnisses vom 11.12.1986, G 119/86, wonach Rechtsschutzsuchende nicht generell einseitig mit allen Folgen einer potentiell rechtswidrigen behördlichen Entscheidung bis zur endgültigen Erledigung des Rechtsmittels belastet werden dürfen, wurde § 212a BAO ab 01.01.1987 in Kraft gesetzt.

§ 212a BAO lautet:

(1) Die Einhebung einer Abgabe, deren Höhe unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Bescheidbeschwerde abhängt, ist auf Antrag des Abgabepflichtigen von der Abgabenbehörde insoweit auszusetzen, als eine Nachforderung unmittelbar

oder mittelbar auf einen Bescheid, der von einem Anbringen abweicht, oder auf einen Bescheid, dem kein Anbringen zugrunde liegt, zurückzuführen ist, höchstens jedoch im Ausmaß der sich bei einer dem Begehren des Abgabepflichtigen Rechnung tragenden Beschwerdeerledigung ergebenden Herabsetzung der Abgabenschuld. Dies gilt sinngemäß, wenn mit einer Bescheidbeschwerde die Inanspruchnahme für eine Abgabe angefochten wird.

(2) Die Aussetzung der Einhebung ist nicht zu bewilligen,

- a) soweit die Beschwerde nach Lage des Falles wenig erfolgversprechend erscheint, oder*
- b) soweit mit der Bescheidbeschwerde ein Bescheid in Punkten angefochten wird, in denen er nicht von einem Anbringen des Abgabepflichtigen abweicht, oder*
- c) wenn das Verhalten des Abgabepflichtigen auf eine Gefährdung der Einbringlichkeit der Abgabe gerichtet ist.*

(3) Anträge auf Aussetzung der Einhebung können bis zur Entscheidung über die Bescheidbeschwerde (Abs. 1) gestellt werden. Sie haben die Darstellung der Ermittlung des gemäß Abs. 1 für die Aussetzung in Betracht kommenden Abgabebetrag zu enthalten. Weicht der vom Abgabepflichtigen ermittelte Abgabebetrag von dem sich aus Abs. 1 ergebenden nicht wesentlich ab, so steht dies der Bewilligung der Aussetzung im beantragten Ausmaß nicht entgegen.

(4) Die für Anträge auf Aussetzung der Einhebung geltenden Vorschriften sind auf Bescheidbeschwerden gegen die Abweisung derartiger Anträge und auf solche Beschwerden betreffende Vorlageanträge (§ 264) sinngemäß anzuwenden.

(5) Die Wirkung einer Aussetzung der Einhebung besteht in einem Zahlungsaufschub. Dieser endet mit Ablauf der Aussetzung oder ihrem Widerruf (§ 294). Der Ablauf der Aussetzung ist anlässlich einer (eines) über die Beschwerde (Abs. 1) ergehenden

- a) Beschwerdeverentscheidung (§ 262) oder*
- b) Erkenntnisses (§ 279) oder*

c) anderen das Beschwerdeverfahren abschließenden Erledigung zu verfügen. Die Verfügung des Ablaufes anlässlich des Ergehens einer Beschwerdeverentscheidung schließt eine neuerliche Antragstellung im Fall der Einbringung eines Vorlageantrages nicht aus. Wurden dem Abgabepflichtigen für einen Abgabebetrag sowohl Zahlungserleichterungen (§ 212) als auch eine Aussetzung der Einhebung bewilligt, so tritt bis zum Ablauf der Aussetzung oder ihrem Widerruf der Zahlungsaufschub auf Grund der Aussetzung ein.

(6) Wurde eine Abgabenschuldigkeit durch die Verwendung von sonstigen Gutschriften (§ 213 Abs. 1) oder Guthaben (§ 215 Abs. 4) gänzlich oder teilweise getilgt, so sind, falls dies beantragt wurde, die getilgten Beträge in die Bewilligung der Aussetzung der Einhebung einzubeziehen, wenn die Tilgung

- a) vor Fälligkeit der Abgabenschuldigkeit oder*
- b) vor Ablauf einer sonst für ihre Entrichtung gemäß § 210 Abs. 2 zustehenden Frist oder*

c) bei später als einen Monat vor ihrer Fälligkeit festgesetzten Abgaben vor Ablauf eines Monats ab Bekanntgabe des maßgeblichen Bescheides oder
d) nach Einbringen des Antrages auf Aussetzung oder
e) innerhalb eines Monats vor Ablauf der Frist des Abs. 7 erfolgte.

(7) Für die Entrichtung einer Abgabe, deren Einhebung ausgesetzt wurde, steht dem Abgabepflichtigen eine Frist bis zum Ablauf eines Monats ab Bekanntgabe des Bescheides über den Ablauf der Aussetzung (Abs. 5) oder eines die Aussetzung betreffenden Bescheides gemäß § 294 zu. Soweit einem vor Ablauf der für die Entrichtung einer Abgabe zur Verfügung stehenden Frist oder während der Dauer eines diese Abgabe betreffenden Zahlungsaufschubes im Sinn des § 212 Abs. 2 zweiter Satz eingebrachten Antrag auf Aussetzung der Einhebung nicht stattgegeben wird, steht dem Abgabepflichtigen für die Entrichtung eine Nachfrist von einem Monat ab Bekanntgabe des den Antrag erledigenden Bescheides zu.

(8) Zur Entrichtung oder Tilgung von Abgabenschuldigkeiten, deren Einhebung ausgesetzt ist, dürfen Zahlungen, sonstige Gutschriften (§ 213 Abs. 1) sowie Guthaben (§ 215 Abs. 4) nur auf Verlangen des Abgabepflichtigen verwendet werden. Hiebei ist § 214 Abs. 4 sinngemäß anzuwenden, wenn bei Bekanntgabe des Verwendungszweckes auf den Umstand der Aussetzung der Einhebung der zu entrichtenden oder zu tilgenden Abgabenschuldigkeit ausdrücklich hingewiesen wurde.

(9) Für Abgabenschuldigkeiten sind

a) solange auf Grund eines Antrages auf Aussetzung der Einhebung, über den noch nicht entschieden wurde, Einbringungsmaßnahmen weder eingeleitet noch fortgesetzt werden (§ 230 Abs. 6) oder

b) soweit infolge einer Aussetzung der Einhebung ein Zahlungsaufschub eintritt, Aussetzungszinsen in Höhe von zwei Prozent über dem jeweils geltenden Basiszinssatz pro Jahr zu entrichten. Aussetzungszinsen, die den Betrag von 50 Euro nicht erreichen, sind nicht festzusetzen. Im Fall der nachträglichen Herabsetzung einer Abgabenschuld hat die Berechnung der Aussetzungszinsen unter rückwirkender Berücksichtigung des Herabsetzungsbetrages zu erfolgen. Wird einem Antrag auf Aussetzung der Einhebung nicht stattgegeben, so sind Aussetzungszinsen vor der Erlassung des diesen Antrag erledigenden Bescheides nicht festzusetzen. Im Fall der Bewilligung der Aussetzung der Einhebung sind Aussetzungszinsen vor der Verfügung des Ablaufes (Abs. 5) oder des Widerrufs der Aussetzung nicht festzusetzen.

Im Fall einer Aussetzung der Einhebung treten all jene Wirkungen nicht ein, die das Wesen der Einhebung von Abgaben ausmachen (z.B. Fälligstellung, Säumnisfolgen, Vollstreckbarkeit). Mit dieser Bestimmung wurde die Bf. - gemäß Abs. 3 leg.cit. bis zur Entscheidung über die Berufung im Jahr 2013 - in die Lage versetzt, die Entrichtung der aus dem Umsatzsteuerbescheid 2005 resultierenden Nachforderung

hinauszuschieben. Da der Bf. für die Entrichtung der Umsatzsteuer 2005 eine Zahlungsfrist bis 20.11.2008 zuerkannt wurde, wäre der aus der Geltendmachung des Vorsteuerüberschusses am Abgabenkonto verbliebene Betrag, der für die (teilweise) Tilgung der Umsatzsteuernachforderung herangezogen wurde, auf Antrag gemäß Abs. 6 leg.cit. in die Bewilligung der Aussetzung der Einhebung einbezogen worden.

Nach der Aktenlage hat die Bf. im Vorlageantrag vom 02.06.2009 keinen (weiteren) Antrag nach § 212a BAO gestellt (siehe Abs. 5 leg.cit.) und den noch aushaftenden Restbetrag der Umsatzsteuer 2005 am 13.01.2011 durch Überweisung entrichtet (Buchungsabfrage Abgabenkonto StNr. 001).

Insoweit der in der Berufung (14.11.2008) gestellte Antrag nach § 212a BAO von der Abgabenbehörde erst im Jahr 2012 bearbeitet wurde - dieser wäre nach Ergehen der Berufungsvorentscheidung (20.05.2009) nach § 212a Abs. 5 BAO abzuweisen gewesen - ist darauf hinzuweisen, dass der mit der Aussetzung der Einhebung einhergehende Rechtsschutz (Zahlungsaufschub) für die Bf. ab Antragstellung bis zum Ablauf der Aussetzung im Jahr 2012 aufrecht war.

Da somit die Entrichtung der Umsatzsteuer nach innerstaatlichem Recht bis zum Ergehen der Berufungsentscheidung ausgesetzt hätte werden können, die Bf. aber von dieser Möglichkeit keinen Gebrauch gemacht und die Abgabe entrichtet hat, kommt ein Schadensausgleich durch Verzinsung der Umsatzsteuer nicht in Betracht. Die Rechtsprechung des EuGH zur Verzinsung von Vorsteuerüberschüssen ist in diesem Zusammenhang auch nicht weiter anwendbar, weil die Erstattung des Vorsteuerüberschusses aktenkundig am 10.03.2008 erfolgte.

Da die mit Berufung angefochtene Umsatzsteuerschuld bereits entrichtet war, stünden der Bf. grundsätzlich Beschwerdezinse gemäß § 205a BAO ab Ergehen des Umsatzsteuerbescheides 2005 zu.

§ 205a BAO lautet:

(1) Soweit eine bereits entrichtete Abgabenschuldigkeit, deren Höhe unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Bescheidbeschwerde abhängt, herabgesetzt wird, sind gemäß 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.*

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.

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

Die Bf. war daher berechtigt, (Berufungs-) Beschwerdezinzen gemäß § 205a BAO zu beantragen. Dem Antrag auf Zuerkennung von Beschwerdezinzen ab Entrichtung bis zur Bekanntgabe des die Abgabe herabsetzenden Bescheides steht jedoch die Bestimmung des § 323 Abs. 29 BAO entgegen, wonach § 205a BAO gemäß § 323 Abs. 29 BAO mit 01.01.2012 in Kraft trat und erstmals für ab diesem Zeitpunkt erfolgte Abgabenherabsetzungen anwendbar war, wobei vor Inkrafttreten erfolgte Entrichtungen für die Verzinsung nur für Zeiträume ab Inkrafttreten zu berücksichtigen sind.

Mit dem Beschluss vom 20.11.2014, E 656/2014, lehnte der Verfassungsgerichtshof den Antrag, § 323 Abs. 29 BAO als verfassungswidrig aufzuheben, mit der Begründung ab, die Regelung vor Einführung des § 205a BAO sei nicht als unsachlich zu beurteilen, konnte der Steuerpflichtige doch den Zinsnachteil im Fall des Obsiegens durch einen Aussetzungsantrag vermeiden.

Das Finanzamt hat daher zu Recht Beschwerdezinzen erst ab 01.01.2012 zuerkannt.

Mit dem Bescheid vom 06.08.2012 bewilligte das Finanzamt die Aussetzung der Einhebung der Umsatzsteuer in der Höhe von 367.081,59 Euro. Den Ausführungen des Finanzamtes in der Beschwerdevorentscheidung vom 01.04.2014, wonach selbst die zu Unrecht verfügte Aussetzung nichts an der Tatsache ändert, dass die Bf. bis zur Erlassung des Bescheides über den Ablauf einer Aussetzung der Einhebung am 19.09.2012 in diesem Zeitraum über das Guthaben am Abgabenkonto hätte frei verfügen können, ist zuzustimmen. Einer Verrechnung des Guthabens mit anderen Abgabenverbindlichkeiten oder einer Rückzahlung stand nichts entgegen.

Die Bf. bringt in diesem Zusammenhang vor, ihr steuerlicher Vertreter habe nach der Bewilligung der Aussetzung der Einbringung mit dem Finanzamt telefonisch Kontakt aufgenommen. Einem in diesem Gespräch gestellten Rückzahlungsantrag sei das Finanzamt nicht nachgekommen. In der mündlichen Verhandlung wurde dazu die Zeugeneinvernahme des steuerlichen Vertreters beantragt und vorgebracht, dass de facto eine tatsächliche Auszahlung niemals stattfinden konnte.

Gemäß § 239 Abs. 1 BAO kann die Rückzahlung von Guthaben auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen erfolgen.

Ein Antrag auf Rückzahlung eines Guthabens ist ein Anbringen zur Geltendmachung von Rechten im Sinne des § 85 Abs. 1 BAO. Gemäß dieser Bestimmung sind Anträge

schriftlich einzureichen (Eingaben). Mündliche Anbringen sind gemäß § 85 Abs. 3 leg.cit. von der Abgabenbehörde entgegen zu nehmen,

- a) wenn dies die Abgabenvorschriften vorsehen, oder
- b) wenn dies für die Abwicklung des Abgabenverfahrens zweckmäßig ist, oder
- c) wenn die Schriftform dem Einschreiter nach seinen persönlichen Verhältnissen nicht zugemutet werden kann.

Diese Bestimmung sieht "telefonische" Anbringen nicht vor, sodass telefonisch gestellte Anträge keine "mündlichen" Anbringen im Sinne des § 85 BAO sind. Eine telefonische Mitteilung stellt weiters keinen für eine Bescheiderlassung hinreichenden Formalakt dar (siehe dazu VwGH 28.09.2011, 2008/13/0070 mwN). Telefonische Anbringen sind nur zulässig, wenn sie ausdrücklich gesetzlich vorgesehen sind.

Eine Entscheidungspflicht der Abgabenbehörde über den telefonisch gestellten Rückzahlungsantrag bestand daher nicht. Von der beantragten Zeugeneinvernahme des steuerlichen Vertreters der Bf. zu diesem Telefongespräch konnte daher abgesehen werden, weil die unter Beweis zu stellenden Tatsachen (telefonischer Antrag auf Rückzahlung des Abgabenguthabens) unerheblich ist (siehe § 183 Abs. 3 BAO).

Ein schriftlicher Rückzahlungsantrag wurde nicht gestellt.

Eine Entrichtung der Abgabe im Sinne des § 205a BAO lag daher vom 06.08.2012 bis 18.09.2012 nicht vor, weshalb der Bf. Beschwerdezinnsen für diesen Zeitraum nicht zustehen.

Die Bf. beantragt die Zuerkennung von Beschwerdezinnsen bis 10.05.2013.

Gemäß § 205 Abs. 1 BAO sind Beschwerdezinnsen bis zur Bekanntgabe des die Abgabe herabsetzenden Bescheides bzw. Erkenntnisses festzusetzen. Die Bekanntgabe der Berufungsentscheidung des UFS vom 08.04.2013, RV/0568-G/09, erfolgte nach der Aktenlage am 12.04.2013. Der Bf. stehen daher Beschwerdezinnsen bis zu diesem Tag zu.

Die Zinsen wurden wie folgt berechnet:

Gemäß § 204 Abs. 1 BAO ist der festgesetzte Abgabebetrag oder die Summe der in einem Bescheid festgesetzten Abgabebeträge auf volle Cent abzurunden oder aufzurunden. Hierbei sind Beträge unter 0,5 Cent abzurunden, Beträge ab 0,5 Cent aufzurunden.

Gemäß § 204 Abs. 4 BAO sind Zinsen, hinsichtlich derer der Abgabenanspruch laufend entsteht, mit einem Tageszinssatz zu berechnen, wobei ein Jahr mit 365 Tagen zugrunde zu legen ist. Der Tageszinssatz ist auf vier Kommastellen zu runden.

Die Bemessungsgrundlage für die Zinsen 2005 bis 2008 beträgt 367.081,58 Euro (geltend gemachter Vorsteuerüberschuss). Die Bemessungsgrundlage für die Zinsen ab 01.01.2012 beträgt - entgegen dem Vorbringen der Abgabenbehörde in der mündlichen

Verhandlung - 367.081,59 Euro, weil die gesamte Nachforderung vor diesem Zeitpunkt entrichtet wurde (Entrichtungstage 20.11.2008 und 13.01.2011).

Der gemäß § 204 Abs. 4 BAO berechnete Tagesszinsbetrag wird gemäß § 204 Abs. 1 BAO auf zwei Kommastellen gerundet und als Tagesabgabenbetrag ausgewiesen; dieser wird mit der Anzahl der Tage multipliziert; die Summe der Einzelberechnungen der Zinsperioden ergibt die Höhe der festzusetzenden Aussetzungszinsen.

Die der Bf. zustehenden Zinsen errechnen sich daher wie folgt:

<i>Zeitraum</i>	<i>Bemessungs- grundlage</i>	<i>Anzahl der Tage</i>	<i>Zinssatz</i>	<i>Tages- zinssatz</i>	<i>Beschwerde- zinsen</i>
02.09.2005 bis 26.04.2006	367.081,58	237	3,47%	0,0095% 34,87	8.264,19
27.04.2006 bis 10.10.2006	367.081,58	167	3,97%	0,0109% 40,01	6.681,67
11.10.2006 bis 13.03.2007	367.081,58	154	4,67%	0,0128% 46,99	7.236,46
14.03.2007 bis 09.03.2008	367.081,58	362	5,19%	0,0142% 52,13%	18.871,06
01.01.2012 bis 05.08.2012	367.081,59	218	2,38%	0,0065% 23,86	5.201,48
19.09.2012 bis 12.04.2013	367.081,59	206	2,38%	0,0065% 23,86	4.915,16
					51.170,02

Zulässigkeit einer Revision

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.

Zur Rechtsfrage, ob unter Verstoß gegen das Unionsrecht erhobenen Steuerbeträge zuzüglich Zinsen im Sinne von § 205a BAO zu erstatten sind, hat sich der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 27.06.2017, Ra 2015/13/0005, nicht geäußert. Verwiesen wird weiters auf das Erkenntnis des VwGH vom 31.03.2017, Ra 2016/13/0034, in dem der Verwaltungsgerichtshof einen finanziellen Ausgleich aus der verspäteten

Erstattung eines Vorsteuerüberschusses nach § 205a BAO verneint hat (Besprechung Beiser, Verzugszinsen im Fall einer verspäteten Vorsteuererstattung, RdW3/2018, 195 ff.). Da somit eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu dieser Rechtsfrage fehlt bzw. das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, ist die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof zulässig.

Graz, am 7. September 2018