

TE Vwgh Erkenntnis 2021/6/30 Ro 2017/15/0035

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 30.06.2021

Index

E3L E09301000

E6j

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht

32/04 Steuern vom Umsatz

Norm

BAO §205

BAO §205a

BAO §212a

UStG 1994

32006L0112 Mehrwertsteuersystem-RL Art183

32006L0112 Mehrwertsteuersystem-RL Art90 Abs1

62010CJ0107 Enel Maritsa Iztok 3 VORAB

62011CJ0324 Toth VORAB

62012CJ0431 Rafinaria Steaua Romana VORAB

62013CJ0590 Idexx Laboratories Italia VORAB

62014CJ0183 Salomie und Oltean VORAB

62016CJ0254 Glencore Agriculture VORAB

62016CJ0387 Nidera VORAB

62019CJ0844 CS VORAB

1. BAO § 205 heute
2. BAO § 205 gültig ab 01.01.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022
3. BAO § 205 gültig von 20.07.2022 bis 31.12.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022
4. BAO § 205 gültig von 01.01.2014 bis 19.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 14/2013
5. BAO § 205 gültig von 12.01.2013 bis 31.12.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 14/2013
6. BAO § 205 gültig von 31.12.2004 bis 11.01.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
7. BAO § 205 gültig von 25.05.2002 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 84/2002
8. BAO § 205 gültig von 27.06.2001 bis 24.05.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 59/2001
9. BAO § 205 gültig von 30.12.2000 bis 26.06.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 142/2000
10. BAO § 205 gültig von 19.04.1980 bis 19.04.1980 aufgehoben durch BGBl. Nr. 151/1980
1. BAO § 205a heute
2. BAO § 205a gültig ab 20.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022

3. BAO § 205a gültig von 01.09.2019 bis 19.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2019
4. BAO § 205a gültig von 01.01.2014 bis 31.08.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 14/2013
5. BAO § 205a gültig von 02.08.2011 bis 31.12.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 76/2011

1. BAO § 212a heute
2. BAO § 212a gültig ab 01.01.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022
3. BAO § 212a gültig von 01.09.2019 bis 31.12.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2019
4. BAO § 212a gültig von 01.01.2014 bis 31.08.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 14/2013
5. BAO § 212a gültig von 31.12.2004 bis 31.12.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
6. BAO § 212a gültig von 21.08.2003 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
7. BAO § 212a gültig von 01.01.2003 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2002
8. BAO § 212a gültig von 26.06.2002 bis 31.12.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2002
9. BAO § 212a gültig von 30.12.2000 bis 25.06.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 142/2000
10. BAO § 212a gültig von 01.01.1995 bis 29.12.2000 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 681/1994
11. BAO § 212a gültig von 27.08.1994 bis 31.12.1994 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 680/1994
12. BAO § 212a gültig von 01.01.1994 bis 26.08.1994 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
13. BAO § 212a gültig von 01.01.1994 bis 31.12.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 583/1993
14. BAO § 212a gültig von 01.12.1993 bis 31.12.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
15. BAO § 212a gültig von 01.12.1987 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 312/1987

Beachte

Vorabentscheidungsverfahren:

* Vorabentscheidungsantrag:

Ro 2017/15/0035 B 24.10.2019

* EuGH-Entscheidung:

EU 2019/0005

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn, die Senatspräsidentin Dr. Büsser sowie die Hofräte MMag. Maislinger, Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Engenhardt, über die Revision des A T in R, vertreten durch die Consilia Schwarzach Wirtschaftstreuhand GmbH, Steuerberatungsgesellschaft in 5620 Schwarzach, Höhenweg 4, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 29. Mai 2017, Zl. RV/2100484/2013, betreffend Abweisung eines Antrages auf Zuerkennung von Berufungszinsen, zu Recht erkannt:

Spruch

Das angefochtene Erkenntnis wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat dem Revisionswerber Aufwendungen in der Höhe von € 2.946,10 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

1

Der Revisionswerber, der einen Hotelbetrieb führt, machte in seiner am 13. September 2007 eingereichten Umsatzsteuervoranmeldung für August 2007 einen Überschuss an Vorsteuern in Höhe von 60.689,28 € geltend.

2

Der Vorsteuerüberschuss wurde dem Revisionswerber nicht antragsgemäß nach § 21 Abs. 1 UStG 1994 gutgeschrieben. Vielmehr setzte das Finanzamt - im Rahmen einer Umsatzsteuerprüfung, bei der ein Streit über das Ausmaß eines Zubaus zum Hotelbetrieb des Revisionswerbers entstand - die Umsatzsteuer für August 2007 gemäß § 21 Abs. 3 UStG 1994 mit einem Überschuss an Vorsteuern in Höhe von lediglich 14.689,28 € fest (Bescheid vom 18. Oktober 2007). Der Vorsteuerüberschuss wurde dem Revisionswerber nicht antragsgemäß nach Paragraph 21, Absatz eins, UStG 1994 gutgeschrieben. Vielmehr setzte das Finanzamt - im Rahmen einer Umsatzsteuerprüfung, bei der ein Streit über das Ausmaß eines Zubaus zum Hotelbetrieb des Revisionswerbers entstand - die Umsatzsteuer für

August 2007 gemäß Paragraph 21, Absatz 3, UStG 1994 mit einem Überschuss an Vorsteuern in Höhe von lediglich 14.689,28 € fest (Bescheid vom 18. Oktober 2007).

3

Der Revisionswerber brachte gegen den im Anschluss an die Prüfung erlassenen Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für August 2007 Berufung ein, welche sich in weiterer Folge gegen den am 14. Oktober 2008 ergangenen Umsatzsteuerjahresbescheid 2007 richtete.

4

Mit Bescheid vom 15. Mai 2013 gab der unabhängige Finanzsenat der Berufung gegen den Umsatzsteuerjahresbescheid 2007 statt und setzte die Jahresumsatzsteuer wie vom Revisionswerber begehrt fest.

5

Mit Eingabe vom 30. Mai 2013 beantragte der Revisionswerber Zinsen für die durch die Berufungsentscheidung entstandene Abgabengutschrift für den Zeitraum vom 1. Jänner 2012 bis Mai 2013.

6

Das Finanzamt wies diesen Antrag mit Bescheid vom 10. Juni 2013 ab.

7

Der Revisionswerber berief gegen den Abweisungsbescheid und führte zur Begründung im Wesentlichen aus, bei der Festsetzung von Berufungszinsen könne es keinen Unterschied machen, ob eine Abgabensforderung vom Finanzamt festgesetzt worden sei und damit eine Abgabenschuld entstehe oder ob eine beantragte Vorsteuergutschrift nicht festgesetzt und somit nicht rückgezahlt werde. In beiden Fällen verfüge der Abgabepflichtige nicht über das Geld und es entstehe ihm bis zur Entscheidung über die Berufung ein Zinsschaden.

8

Mit dem angefochtenen Erkenntnis, in dem eine Revision nach Art. 133 Abs. 4 B-VG für zulässig erklärt wurde, gab das Bundesfinanzgericht der Berufung (nunmehr Beschwerde) keine Folge und führte aus, dem Revisionswerber sei beizupflichten, dass er für die Dauer des Rechtsmittelverfahrens durch das Warten auf die Abgabengutschrift wirtschaftlich belastet sei. Dass ihm Beschwerdezinser iSd § 205a BAO zustünden, treffe indessen nicht zu, weil diese Bestimmung aufgrund des diesbezüglich klaren Gesetzeswortlautes eine „bereits entrichtete Abgabenschuldigkeit“ zur Voraussetzung habe. Mit dem angefochtenen Erkenntnis, in dem eine Revision nach Artikel 133, Absatz 4, B-VG für zulässig erklärt wurde, gab das Bundesfinanzgericht der Berufung (nunmehr Beschwerde) keine Folge und führte aus, dem Revisionswerber sei beizupflichten, dass er für die Dauer des Rechtsmittelverfahrens durch das Warten auf die Abgabengutschrift wirtschaftlich belastet sei. Dass ihm Beschwerdezinser iSd Paragraph 205 a, BAO zustünden, treffe indessen nicht zu, weil diese Bestimmung aufgrund des diesbezüglich klaren Gesetzeswortlautes eine „bereits entrichtete Abgabenschuldigkeit“ zur Voraussetzung habe.

9

In der gegen dieses Erkenntnis gerichteten ordentlichen Revision wird vom Revisionswerber - wie im Beschwerdeverfahren - die Auffassung vertreten, es stünden ihm Zinsen zu. Ergänzend dazu wird vorgebracht, dass die Rechtsprechung des EuGH im Falle verspäteter Vorsteuergutschriften einen finanziellen Ausgleich nach den Grundsätzen der Äquivalenz und Effektivität fordere (Hinweis auf EuGH 12.5.2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10; 24.10.2013, Rafinaria Steaua Romana, C-431/12). Das Recht auf Erstattung der Vorsteuer innerhalb angemessener Frist sei ein Grundsatz des Unionsrechtes. Daher seien finanzielle Verluste, die dem Steuerpflichtigen durch die fehlende Verfügbarkeit des Geldbetrages entstünden, wenn ihm der Mehrwertsteuerüberschuss nicht in angemessener Frist erstattet werde, durch die Zahlung von Zinsen auszugleichen.

10

Das Finanzamt hat eine Revisionsbeantwortung erstattet.

11

Der Verwaltungsgerichtshof hat eine mündliche Verhandlung durchgeführt, an welcher die steuerliche Vertreterin des Revisionswerbers teilgenommen und die Zuerkennung des Aufwandsatzes von 1.559,70 € (Verhandlungsaufwand 1.383 €, Aufenthaltskosten 26,50 €, Fahrtkosten 190,20 €) beantragt hat.

12

Mit Beschluss vom 24. Oktober 2019 hat der Verwaltungsgerichtshof in Bezug auf das gegenständliche und in Bezug auf ein weiteres Revisionsverfahren dem Gerichtshof der Europäischen Union Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt, bei denen es darum ging, ob das Unionsrecht eine unmittelbar anwendbare Regelung enthält, die einen

Anspruch auf Verzinsung von nicht rechtzeitig erstatteten Umsatzsteuerguthaben einräumt.

13

Die Generalanwältin Juliane Kokott stellt dazu in den Schlussanträgen vom 21. Januar 2021 fest, aus Art. 183 und Art. 90 RL 2006/112/EG in Verbindung mit dem Grundsatz der Neutralität folge eine unionsrechtliche Verzinsungspflicht des Mitgliedstaates für Vorsteuerüberschüsse und für Ansprüche auf Steuererstattungen aufgrund einer Verminderung der Bemessungsgrundlage (Rn 37), und führt in diesem Zusammenhang weiter aus: Die Generalanwältin Juliane Kokott stellt dazu in den Schlussanträgen vom 21. Januar 2021 fest, aus Artikel 183 und Artikel 90, RL 2006/112/EG in Verbindung mit dem Grundsatz der Neutralität folge eine unionsrechtliche Verzinsungspflicht des Mitgliedstaates für Vorsteuerüberschüsse und für Ansprüche auf Steuererstattungen aufgrund einer Verminderung der Bemessungsgrundlage (Rn 37), und führt in diesem Zusammenhang weiter aus:

„41. Folglich obliegt es den Mitgliedstaaten, die Einzelheiten der Verzinsung in ihrem nationalen Recht zu regeln. [...] Eine unmittelbare Anwendung von Art. 183 oder des Art. 90 der Mehrwertsteuerrichtlinie in Verbindung mit dem Grundsatz der Neutralität zur Bestimmung eines konkreten Anspruchs auf Verzinsung zugunsten des Steuerpflichtigen scheidet damit aus.“ 41. Folglich obliegt es den Mitgliedstaaten, die Einzelheiten der Verzinsung in ihrem nationalen Recht zu regeln. [...] Eine unmittelbare Anwendung von Artikel 183, oder des Artikel 90, der Mehrwertsteuerrichtlinie in Verbindung mit dem Grundsatz der Neutralität zur Bestimmung eines konkreten Anspruchs auf Verzinsung zugunsten des Steuerpflichtigen scheidet damit aus.

[...]

47. Da die Mehrwertsteuerrichtlinie somit keine unmittelbar anwendbare Verzinsungsregelung enthält, fällt die Ausgestaltung des Zinsanspruchs grundsätzlich in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten. Wie der Gerichtshof bereits entschieden hat, haben sie insoweit Spielraum und können die Modalitäten des Zinsanspruchs festlegen.

48. Allerdings dürfen die Einzelheiten der Erstattung nicht ungünstiger sein als die, die bei ähnlichen internen Sachverhalten gelten (Grundsatz der Äquivalenz), und nicht so ausgestaltet sein, dass sie die Ausübung der Rechte, die die Unionsrechtsordnung einräumt, praktisch unmöglich machen oder übermäßig erschweren (Grundsatz der Effektivität).

49. Diese Grundsätze wirken sich auf die Anwendung und Auslegung des nationalen Rechts durch die nationalen Gerichte aus. [...] Das nationale Gericht hat das gesamte nationale Recht zu berücksichtigen, um zu beurteilen, inwieweit es so angewandt werden kann, dass kein dem Unionsrecht widersprechendes Ergebnis erzielt wird.

[...]

51. [...] Ob aufgrund eines Rechtsbehelfs die Steuerschuld reduziert oder aber der Vorsteuerabzugsanspruch erhöht wird, ist für den sich daraus ergebenden Vorsteuerüberschuss (d. h. den Saldo nach Art. 183 der Mehrwertsteuerrichtlinie) nicht entscheidend. Möglicherweise kommt daher hier eine unionsrechtskonforme erweiternde Auslegung des § 205a BAO nach den Grundsätzen der Äquivalenz und der Effektivität doch in Betracht. 51. [...] Ob aufgrund eines Rechtsbehelfs die Steuerschuld reduziert oder aber der Vorsteuerabzugsanspruch erhöht wird, ist für den sich daraus ergebenden Vorsteuerüberschuss (d. h. den Saldo nach Artikel 183, der Mehrwertsteuerrichtlinie) nicht entscheidend. Möglicherweise kommt daher hier eine unionsrechtskonforme erweiternde Auslegung des Paragraph 205 a, BAO nach den Grundsätzen der Äquivalenz und der Effektivität doch in Betracht.

52. Da aber nicht jedes nationale Recht einer unionsrechtskonformen Auslegung zugänglich ist, wie sich u. a. auch aus der Schadensersatzpflicht der Mitgliedstaaten für Unionsrechtsverstöße ergibt, kann dies letztendlich nur das vorlegende Gericht entscheiden.“

14

Mit Urteil vom 12. Mai 2021, C-844/19, hat der Gerichtshof der Europäischen Union über das Vorabentscheidungsersuchen des Verwaltungsgerichtshofes vom 24. Oktober 2019 entschieden:

„Art. 90 Abs. 1 und Art. 183 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem sind in Verbindung mit dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität dahin auszulegen, dass eine Erstattung, die sich aus einer Berichtigung der Steuerbemessungsgrundlage nach Art. 90 Abs. 1 dieser Richtlinie ergibt, ebenso wie eine Erstattung eines Vorsteuerüberschusses nach Art. 183 dieser Richtlinie zu verzinsen ist, wenn sie nicht innerhalb einer angemessenen Frist erfolgt. Dem vorlegenden Gericht obliegt es, alles in seiner Zuständigkeit

Liegende zu tun, um die volle Wirksamkeit dieser Bestimmungen durch eine unionsrechtskonforme Auslegung des nationalen Rechts sicherzustellen.“ „Art“. 90 Absatz eins und Artikel 183, der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem sind in Verbindung mit dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität dahin auszulegen, dass eine Erstattung, die sich aus einer Berichtigung der Steuerbemessungsgrundlage nach Artikel 90, Absatz eins, dieser Richtlinie ergibt, ebenso wie eine Erstattung eines Vorsteuerüberschusses nach Artikel 183, dieser Richtlinie zu verzinsen ist, wenn sie nicht innerhalb einer angemessenen Frist erfolgt. Dem vorlegenden Gericht obliegt es, alles in seiner Zuständigkeit Liegende zu tun, um die volle Wirksamkeit dieser Bestimmungen durch eine unionsrechtskonforme Auslegung des nationalen Rechts sicherzustellen.“

15

Aus der Entscheidungsbegründung dieses Urteils ergibt sich, dass eine unmittelbar anwendbare Richtlinienbestimmung betreffend die Verzinsung der in Rede stehenden MwSt-Guthaben nicht existiert. Der EuGH führt in den Rn. 52 bis 54 sodann aus:

„Es ist jedoch darauf hinzuweisen, dass nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs sowohl die nationalen Verwaltungsbehörden als auch die nationalen Gerichte, die im Rahmen ihrer jeweiligen Zuständigkeit die Bestimmungen des Unionsrechts anzuwenden haben, gehalten sind, für die volle Wirksamkeit dieser Bestimmungen Sorge zu tragen (Urteil vom 5. März 2019, Eesti Pagar, C-349/17, EU:C:2019:172, Rn. 91 und die dort angeführte Rechtsprechung).

Insbesondere ist der Grundsatz der unionsrechtskonformen Auslegung des innerstaatlichen Rechts, wonach es dem nationalen Gericht obliegt, das innerstaatliche Recht so weit wie möglich in Übereinstimmung mit den Anforderungen des Unionsrechts auszulegen, dem System der Verträge immanent, da dem nationalen Gericht dadurch ermöglicht wird, im Rahmen seiner Zuständigkeit die volle Wirksamkeit des Unionsrechts sicherzustellen, wenn es über den bei ihm anhängigen Rechtsstreit entscheidet (Urteil vom 19. November 2019, A. K. u. a. [Unabhängigkeit der Disziplinarkammer des Obersten Gerichts], C-585/18, C-624/18 und C-625/18, EU:C:2019:982, Rn. 159). Diese Verpflichtung zur unionsrechtskonformen Auslegung des nationalen Rechts verlangt, dass das nationale Gericht gegebenenfalls das gesamte nationale Recht berücksichtigt, um zu beurteilen, inwieweit es so angewandt werden kann, dass kein dem Unionsrecht widersprechendes Ergebnis erzielt wird (Urteil vom 4. März 2020, Telecom Italia, C-34/19, EU:C:2020:148, Rn. 59 und die dort angeführte Rechtsprechung).

Allerdings bestehen für den Grundsatz der unionsrechtskonformen Auslegung des nationalen Rechts bestimmte Grenzen. So ist die Verpflichtung des nationalen Richters, bei der Auslegung und Anwendung der einschlägigen Vorschriften des innerstaatlichen Rechts den Inhalt des Unionsrechts heranzuziehen, durch die allgemeinen Rechtsgrundsätze - zu denen auch der Grundsatz der Rechtssicherheit gehört - begrenzt und darf nicht als Grundlage für eine Auslegung contra legem des nationalen Rechts dienen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 13. Juli 2016, Pöpperl, C-187/15, EU:C:2016:550, Rn. 44 und die dort angeführte Rechtsprechung).“Allerdings bestehen für den Grundsatz der unionsrechtskonformen Auslegung des nationalen Rechts bestimmte Grenzen. So ist die Verpflichtung des nationalen Richters, bei der Auslegung und Anwendung der einschlägigen Vorschriften des innerstaatlichen Rechts den Inhalt des Unionsrechts heranzuziehen, durch die allgemeinen Rechtsgrundsätze - zu denen auch der Grundsatz der Rechtssicherheit gehört - begrenzt und darf nicht als Grundlage für eine Auslegung contra legem des nationalen Rechts dienen vergleiche , in diesem Sinne Urteil vom 13. Juli 2016, Pöpperl, C-187/15, EU:C:2016:550, Rn. 44 und die dort angeführte Rechtsprechung).“

16

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

17

Art. 183 Abs. 1 der RL 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (im Folgenden: RL 2006/112/EG) bestimmt: Artikel 183, Absatz eins, der RL 2006/112/EG des Rates vom

28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (im Folgenden: RL 2006/112/EG) bestimmt:

„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.“

18

Gemäß § 21 Abs. 4 UStG 1994 wird der Unternehmer nach Ablauf des Kalenderjahres zur Umsatzsteuer veranlagt. Gemäß Paragraph 21, Absatz 4, UStG 1994 wird der Unternehmer nach Ablauf des Kalenderjahres zur Umsatzsteuer veranlagt.

19

§ 20 Abs. 1 und 2 lauten auszugsweise: Paragraph 20, Absatz eins und 2 lauten auszugsweise:

„(1) Bei der Berechnung der Steuer ist in den Fällen des § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 von der Summe der Umsätze auszugehen, für welche die Steuerschuld im Laufe eines Veranlagungszeitraumes entstanden ist. [...]“ (1) Bei der Berechnung der Steuer ist in den Fällen des Paragraph eins, Absatz eins, Ziffer eins, und 2 von der Summe der Umsätze auszugehen, für welche die Steuerschuld im Laufe eines Veranlagungszeitraumes entstanden ist. [...]

(2) 1. Von dem nach Abs. 1 errechneten Betrag sind die in den Veranlagungszeitraum fallenden, nach § 12 abziehbaren Vorsteuerbeträge abzusetzen. [...]“ (2) 1. Von dem nach Absatz eins, errechneten Betrag sind die in den Veranlagungszeitraum fallenden, nach Paragraph 12, abziehbaren Vorsteuerbeträge abzusetzen. [...]“

20

Der Revisionswerber machte in seiner am 13. September 2007 eingereichten Umsatzsteuervoranmeldung für August 2007 einen Überschuss an Vorsteuern in Höhe von 60.689,28 € geltend. Dieser Überschuss wurde dem Revisionswerber (zunächst) nicht gutgeschrieben, vielmehr setzte das Finanzamt die Umsatzsteuer für August 2007 gemäß § 21 Abs. 3 UStG 1994 mit einem Überschuss an Vorsteuern in Höhe von 14.689,28 € fest (Bescheid vom 18. Oktober 2007). Der Revisionswerber machte in seiner am 13. September 2007 eingereichten Umsatzsteuervoranmeldung für August 2007 einen Überschuss an Vorsteuern in Höhe von 60.689,28 € geltend. Dieser Überschuss wurde dem Revisionswerber (zunächst) nicht gutgeschrieben, vielmehr setzte das Finanzamt die Umsatzsteuer für August 2007 gemäß Paragraph 21, Absatz 3, UStG 1994 mit einem Überschuss an Vorsteuern in Höhe von 14.689,28 € fest (Bescheid vom 18. Oktober 2007).

21

Auch im Umsatzsteuerjahresbescheid 2007 vom 14. Oktober 2008 wurde der vom Revisionswerber in der Umsatzsteuervoranmeldung August 2007 geltend gemachte Überschuss an Vorsteuern nur teilweise berücksichtigt.

22

Erst im Rechtsmittelverfahren erging ein Umsatzsteuerjahresbescheid 2007, in welchem der Überschuss an Vorsteuern in der vom Revisionswerber geltend gemachten Höhe anerkannt wurde (Bescheid des unabhängigen Finanzsenates vom 15. Mai 2013). Strittig ist, ob dem Revisionswerber (seinem Begehren entsprechend) ab dem 1. Jänner 2012 Zinsen auf den erst nach Abschluss des Rechtsmittelverfahrens gutgeschriebenen Teil des Vorsteuerüberschusses gebühren.

23

Der EuGH hat mit Urteil vom 12. Mai 2021, C-844/19, zu Recht erkannt, dass „Art. 90 Abs. 1 und Art. 183 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem [...] in Verbindung mit dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität dahin auszulegen [sind], dass eine Erstattung, die sich aus einer Berichtigung der Steuerbemessungsgrundlage nach Art. 90 Abs. 1 dieser Richtlinie ergibt, ebenso wie eine Erstattung eines Vorsteuerüberschusses nach Art. 183 dieser Richtlinie zu verzinsen ist, wenn sie nicht innerhalb einer angemessenen Frist erfolgt“. Aus dem Urteil des EuGH ergibt sich, dass sich die unionsrechtliche Pflicht zur Verzinsung von Mehrwertsteuerbeträgen nicht aus unmittelbar anwendbarem Unionsrecht ergibt. Der EuGH sprach aber aus, dass der Verwaltungsgerichtshof alles in seiner Zuständigkeit Liegende zu unternehmen habe, um die volle Wirksamkeit und Erfüllung dieser unionsrechtlichen Verpflichtung durch eine unionsrechtskonforme Auslegung des nationalen Rechts bzw. durch eine unionsrechtskonforme analoge Anwendung von Bestimmungen aus der gesamten nationalen Rechtsordnung sicherzustellen. Der EuGH hat mit Urteil vom 12. Mai 2021, C-844/19, zu Recht erkannt, dass „Art. 90 Absatz eins und Artikel 183, der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem [...] in Verbindung mit dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität dahin auszulegen [sind], dass eine Erstattung, die sich aus einer Berichtigung der Steuerbemessungsgrundlage nach Artikel 90, Absatz eins, dieser Richtlinie ergibt, ebenso wie eine Erstattung eines Vorsteuerüberschusses nach Artikel 183, dieser Richtlinie zu verzinsen ist, wenn sie nicht innerhalb einer angemessenen Frist erfolgt“. Aus dem Urteil des EuGH ergibt sich, dass sich die unionsrechtliche Pflicht zur Verzinsung von Mehrwertsteuerbeträgen nicht aus unmittelbar anwendbarem Unionsrecht ergibt. Der EuGH sprach aber aus, dass der Verwaltungsgerichtshof alles in seiner Zuständigkeit Liegende zu unternehmen habe, um die volle Wirksamkeit und Erfüllung dieser unionsrechtlichen Verpflichtung durch eine unionsrechtskonforme Auslegung des nationalen Rechts bzw. durch eine

unionsrechtskonforme analoge Anwendung von Bestimmungen aus der gesamten nationalen Rechtsordnung sicherzustellen.

24

In Bezug auf die Mehrwertsteuer ergibt sich aus dem Urteil des EuGH vom 12. Mai 2021, C-844/19, dass die Durchführung des Art. 183 der RL 2006/112/EG zugrunde liegenden Anspruchs auf Erstattung des Mehrwertsteuerüberschusses zwar in ihrer näheren Ausgestaltung in die Verfahrensautonomie der Mitgliedstaaten fällt, dies jedoch nichts daran ändert, dass diese Autonomie durch die Grundsätze der Äquivalenz und Effektivität begrenzt wird (vgl. auch EuGH 12.5.2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, Rn 29; 24.10.2013, Rafinaria Steaua Romana, C-431/12, Rn 20). In Bezug auf die Mehrwertsteuer ergibt sich aus dem Urteil des EuGH vom 12. Mai 2021, C-844/19, dass die Durchführung des Artikel 183, der RL 2006/112/EG zugrunde liegenden Anspruchs auf Erstattung des Mehrwertsteuerüberschusses zwar in ihrer näheren Ausgestaltung in die Verfahrensautonomie der Mitgliedstaaten fällt, dies jedoch nichts daran ändert, dass diese Autonomie durch die Grundsätze der Äquivalenz und Effektivität begrenzt wird vergleiche , auch EuGH 12.5.2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, Rn 29; 24.10.2013, Rafinaria Steaua Romana, C-431/12, Rn 20).

25

Das Recht der Steuerpflichtigen, von der von ihnen geschuldeten Mehrwertsteuer die Mehrwertsteuer abzuziehen, die bereits als Vorsteuer die von ihnen erworbenen Gegenstände und empfangenen Dienstleistungen belastet hat, ist ein fundamentaler Grundsatz des durch das Unionsrecht geschaffenen gemeinsamen Mehrwertsteuersystems (vgl. z. B. EuGH 6.9.2012, Gabor Toth, C-324/11, Rn 23; 11.12.2014, Idexx Laboratories, C-590/13, Rn 30 und 31; 9.7.2015, Radu Florin, C-183/14, Rn 56). Das Recht der Steuerpflichtigen, von der von ihnen geschuldeten Mehrwertsteuer die Mehrwertsteuer abzuziehen, die bereits als Vorsteuer die von ihnen erworbenen Gegenstände und empfangenen Dienstleistungen belastet hat, ist ein fundamentaler Grundsatz des durch das Unionsrecht geschaffenen gemeinsamen Mehrwertsteuersystems vergleiche , z. B. EuGH 6.9.2012, Gabor Toth, C-324/11, Rn 23; 11.12.2014, Idexx Laboratories, C-590/13, Rn 30 und 31; 9.7.2015, Radu Florin, C-183/14, Rn 56).

26

Art. 183 der RL 2006/112/EG sieht keine unmittelbar anwendbare unionsrechtliche Verpflichtung zur Zahlung von Zinsen auf den zu erstattenden Mehrwertsteuerüberschuss - oder gar den Zeitpunkt, ab dem solche Zinsen geschuldet werden - vor. Dieser Umstand bedeutet - nach der Rechtsprechung des EuGH - jedoch nicht, dass die von den Mitgliedstaaten autonom festzulegenden Einzelheiten hinsichtlich der Verzinsung der Mehrwertsteuerbeträge von der unionsrechtlichen Kontrolle freigestellt sind (vgl. Enel Maritsa Iztok 3, Rn 27 und 28; Rafinaria Steaua Romana, Rn 19; 6.7.2017, Glencore Agriculture, C-254/16, Rn 18). Dabei verlangt der Grundsatz der Neutralität des Mehrwertsteuersystems, dass die finanziellen Verluste, die dem Gläubiger, wenn ihm der Mehrwertsteuerüberschuss nicht innerhalb einer angemessenen Frist erstattet wird, durch die fehlende Verfügbarkeit der fraglichen Geldbeträge entstehen, durch eine Zinszahlung ausgeglichen werden (vgl. Rafinaria Steaua Romana, Rn 23; Glencore Agriculture, Rn 22). Artikel 183, der RL 2006/112/EG sieht keine unmittelbar anwendbare unionsrechtliche Verpflichtung zur Zahlung von Zinsen auf den zu erstattenden Mehrwertsteuerüberschuss - oder gar den Zeitpunkt, ab dem solche Zinsen geschuldet werden - vor. Dieser Umstand bedeutet - nach der Rechtsprechung des EuGH - jedoch nicht, dass die von den Mitgliedstaaten autonom festzulegenden Einzelheiten hinsichtlich der Verzinsung der Mehrwertsteuerbeträge von der unionsrechtlichen Kontrolle freigestellt sind vergleiche , Enel Maritsa Iztok 3, Rn 27 und 28; Rafinaria Steaua Romana, Rn 19; 6.7.2017, Glencore Agriculture, C-254/16, Rn 18). Dabei verlangt der Grundsatz der Neutralität des Mehrwertsteuersystems, dass die finanziellen Verluste, die dem Gläubiger, wenn ihm der Mehrwertsteuerüberschuss nicht innerhalb einer angemessenen Frist erstattet wird, durch die fehlende Verfügbarkeit der fraglichen Geldbeträge entstehen, durch eine Zinszahlung ausgeglichen werden vergleiche , Rafinaria Steaua Romana, Rn 23; Glencore Agriculture, Rn 22).

27

Das österreichische materielle Abgabenrecht kennt im Bereich der Umsatzsteuer keine spezifische Verzugszinspflicht, mit der im Sinne der Rechtsprechung des EuGH die finanziellen Verluste durch die fehlende Verfügbarkeit der Geldbeträge durch eine Zinszahlung ausgeglichen würden.

28

Auch das österreichische Abgabenverfahrensrecht sieht keine allgemeine Verzinsung von Abgabenschulden oder Abgabengutschriften vor. Allerdings enthält die BAO für mehrere konkret definierte Tatbestände sehr wohl Zinsfolgen.

Mit dem Budgetbegleitgesetz 2001 wurde (nur) für den Bereich der Einkommensteuer und Körperschaftsteuer eine (begrenzte) „grundsätzliche“ Verzinsung eingeführt. § 205 BAO regelt dazu die sogenannten Anspruchszinsen und sieht - allerdings begrenzt für einen Zeitraum von maximal 48 Monaten ab dem auf das Steuerjahr folgenden Oktober - „Nachforderungszinsen“ (zugunsten des Abgabengläubigers, also des Fiskus) und „Gutschriftszinsen“ (zugunsten der Abgabepflichtigen) vor, die sich auf Basis der Differenz zwischen einer neuerlichen Abgabensatzung und der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben können. In den Erläuterungen zum Budgetbegleitgesetz 2001, BGBl. I Nr. 142/2000, mit welchem die Regelung des § 205 BAO eingeführt wurde, wird ausgeführt, der Zweck der Anspruchszinsenregelung sei „nach dem Vorbild des § 233a der (deutschen) Abgabenordnung 1977, die (möglichen) Zinsvorteile bzw. Zinsnachteile auszugleichen, die sich aus unterschiedlichen Zeitpunkten der Abgabensatzungen ergeben“ (ErlRV 311 BlgNR 21. GP 196). Mit dem Budgetbegleitgesetz 2001 wurde (nur) für den Bereich der Einkommensteuer und Körperschaftsteuer eine (begrenzte) „grundsätzliche“ Verzinsung eingeführt. Paragraph 205, BAO regelt dazu die sogenannten Anspruchszinsen und sieht - allerdings begrenzt für einen Zeitraum von maximal 48 Monaten ab dem auf das Steuerjahr folgenden Oktober - „Nachforderungszinsen“ (zugunsten des Abgabengläubigers, also des Fiskus) und „Gutschriftszinsen“ (zugunsten der Abgabepflichtigen) vor, die sich auf Basis der Differenz zwischen einer neuerlichen Abgabensatzung und der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben können. In den Erläuterungen zum Budgetbegleitgesetz 2001, Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 142 aus 2000,, mit welchem die Regelung des Paragraph 205, BAO eingeführt wurde, wird ausgeführt, der Zweck der Anspruchszinsenregelung sei „nach dem Vorbild des Paragraph 233 a, der (deutschen) Abgabenordnung 1977, die (möglichen) Zinsvorteile bzw. Zinsnachteile auszugleichen, die sich aus unterschiedlichen Zeitpunkten der Abgabensatzungen ergeben“ (ErlRV 311 BlgNR 21. Gesetzgebungsperiode 196,).

30

Eine andere, nicht auf Einkommensteuer und Körperschaftsteuer beschränkte Zinsregelung enthält die - vom Revisionswerber angesprochene - Bestimmung des § 205a BAO, die Beschwerdezinns regelt und damit erst im Rechtsmittelstadium greift. Für den Fall, dass eine Abgabenvorschreibung zu einer Nachforderung führt und diese Nachforderung zwar mit Rechtsmittel bekämpft, aber während des Rechtsmittelverfahrens bereits an das Finanzamt entrichtet wird, normiert § 205a BAO zu Gunsten der im Rechtsmittel erfolgreichen Abgabepflichtigen auf Antrag einen Anspruch auf Beschwerdezinns für den Zeitraum ab Entrichtung bis zur Bekanntgabe der die Abgabe herabsetzenden Rechtsmittelerledigung, um den erlittenen Zinsnachteil abzugelten. Da § 205a BAO auf eine entrichtete Abgabenschuldigkeit abstellt, kommt er bei Fällen ausstehender Zuerkennung eines Guthabens nicht zum Tragen (vgl. VwGH 31.3.2017, Ra 2016/13/0034). Eine andere, nicht auf Einkommensteuer und Körperschaftsteuer beschränkte Zinsregelung enthält die - vom Revisionswerber angesprochene - Bestimmung des Paragraph 205 a, BAO, die Beschwerdezinns regelt und damit erst im Rechtsmittelstadium greift. Für den Fall, dass eine Abgabenvorschreibung zu einer Nachforderung führt und diese Nachforderung zwar mit Rechtsmittel bekämpft, aber während des Rechtsmittelverfahrens bereits an das Finanzamt entrichtet wird, normiert Paragraph 205 a, BAO zu Gunsten der im Rechtsmittel erfolgreichen Abgabepflichtigen auf Antrag einen Anspruch auf Beschwerdezinns für den Zeitraum ab Entrichtung bis zur Bekanntgabe der die Abgabe herabsetzenden Rechtsmittelerledigung, um den erlittenen Zinsnachteil abzugelten. Da Paragraph 205 a, BAO auf eine entrichtete Abgabenschuldigkeit abstellt, kommt er bei Fällen ausstehender Zuerkennung eines Guthabens nicht zum Tragen vergleiche , VwGH 31.3.2017, Ra 2016/13/0034).

31

Wurde demgegenüber von Abgabepflichtigen die Abgabenschuld nicht entrichtet und gemäß § 212a BAO eine Aussetzung der Abgabeneinhebung während des Rechtsmittelverfahrens beantragt, sind für den spiegelbildlichen Zinsvorteil Aussetzungszinsen seitens der Abgabepflichtigen zu entrichten. Wurde demgegenüber von Abgabepflichtigen die Abgabenschuld nicht entrichtet und gemäß Paragraph 212 a, BAO eine Aussetzung der Abgabeneinhebung während des Rechtsmittelverfahrens beantragt, sind für den spiegelbildlichen Zinsvorteil Aussetzungszinsen seitens der Abgabepflichtigen zu entrichten.

32

Es zeigt sich somit, dass die BAO zwar keine allgemeine Verzinsung von Abgabenschulden kennt, sehr wohl aber mehrere Zinstatbestände enthält, die dem Verwaltungsgerichtshof - solange der nationale Gesetzgeber keine entsprechende Regelung getroffen hat - in Verfahren beantragter Zinsen von Umsatzsteuer-Ansprüchen eine Rechtsanalogie zur Auflösung des derzeit bestehenden Normenkonflikts zwischen nationalem Recht und (nicht

unmittelbar anwendbarem) Unionsrecht erlaubt. In entsprechender Anwendung des diesen Bestimmungen zu Grunde liegenden Regelungsprinzips besteht der vom Revisionswerber geltend gemachte Zinsenanspruch zu Recht.

33

Als Zinssatz legen sowohl § 205 als auch § 205a und § 212a BAO zwei Prozentpunkte über dem Basiszinssatz fest. Dieser Zinssatz ist daher auch in Fällen der Verzinsung von Umsatzsteuer-Ansprüchen heranzuziehen. Als Zinssatz legen sowohl Paragraph 205, als auch Paragraph 205 a und Paragraph 212 a, BAO zwei Prozentpunkte über dem Basiszinssatz fest. Dieser Zinssatz ist daher auch in Fällen der Verzinsung von Umsatzsteuer-Ansprüchen heranzuziehen.

34

Mit den (mangels gesetzlicher Regelung einzelfallbezogen zu beantwortenden) Fragen des genauen Beginns eines solchen Zinsenlaufs muss sich der Verwaltungsgerichtshof im Revisionsfall nicht näher auseinandersetzen. Unionsrechtlich kann ein zinsfreier Zeitraum für eine angemessene abgabenrechtliche Prüfung bestehen (vgl. etwa EuGH 12.5.2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10; 24.10.2013, Rafinaria Steaua Romana, C-431/12; 6.7.2017, Glencore Agriculture, C-254/16; und 28. 2.2018, Nidera BV, C-387/16), der den Beginn des Verzinsungszeitraumes verschiebt. Im vorliegenden Fall hat der Revisionswerber erst für den Zeitraum ab Jänner 2012 eine Verzinsung der Ansprüche betreffend Umsatzsteuer 2007 beantragt. Ab Jänner 2012 kann nicht mehr von einer zinsfreien Periode ausgegangen werden. Mit den (mangels gesetzlicher Regelung einzelfallbezogen zu beantwortenden) Fragen des genauen Beginns eines solchen Zinsenlaufs muss sich der Verwaltungsgerichtshof im Revisionsfall nicht näher auseinandersetzen. Unionsrechtlich kann ein zinsfreier Zeitraum für eine angemessene abgabenrechtliche Prüfung bestehen vergleiche , etwa EuGH 12.5.2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10; 24.10.2013, Rafinaria Steaua Romana, C-431/12; 6.7.2017, Glencore Agriculture, C-254/16; und 28. 2.2018, Nidera BV, C-387/16), der den Beginn des Verzinsungszeitraumes verschiebt. Im vorliegenden Fall hat der Revisionswerber erst für den Zeitraum ab Jänner 2012 eine Verzinsung der Ansprüche betreffend Umsatzsteuer 2007 beantragt. Ab Jänner 2012 kann nicht mehr von einer zinsfreien Periode ausgegangen werden.

35

Das angefochtene Erkenntnis erweist sich daher als mit Rechtswidrigkeit seines Inhaltes belastet, weshalb es gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufzuheben war. Das angefochtene Erkenntnis erweist sich daher als mit Rechtswidrigkeit seines Inhaltes belastet, weshalb es gemäß Paragraph 42, Absatz 2, Ziffer eins, VwGG aufzuheben war.

36

Der Ausspruch über den Aufwandsatz gründet auf §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandsatzverordnung 2014. Der Ausspruch über den Aufwandsatz gründet auf Paragraphen 47, ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandsatzverordnung 2014.

Wien, am 30. Juni 2021

Gerichtsentscheidung

EuGH 62010CJ0107 Enel Maritsa Iztok 3 VORAB

EuGH 62011CJ0324 Toth VORAB

EuGH 62012CJ0431 Rafinaria Steaua Romana VORAB

EuGH 62013CJ0590 Idexx Laboratories Italia VORAB

EuGH 62014CJ0183 Salomie und Oltean VORAB

EuGH 62016CJ0254 Glencore Agriculture VORAB

EuGH 62016CJ0387 Nidera VORAB

EuGH 62019CJ0844 CS VORAB

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2021:RO2017150035.J00

Im RIS seit

17.09.2021

Zuletzt aktualisiert am

05.12.2022

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at