



IM NAMEN DER REPUBLIK!

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn und die Hofräte Dr. Mairinger, Dr. Thoma und Mag. Straßegger sowie die Hofrätin Dr. Reinbacher als Richter, unter Mitwirkung des Schriftführers Karlovits, LL.M., über die Revision des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 3. Oktober 2017, Zl. RV/7104235/2017, betreffend Beschwerdezinser in einer Angelegenheit der Gesellschaftsteuer (mitbeteiligte Partei: S AG in W, vertreten durch die Ernst & Young Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungsgesellschaft m.b.H. in 1220 Wien, Wagramer Straße 19), zu Recht erkannt:

Die Revision wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe:

- 1 Im Gefolge einer Kapitalerhöhung der mitbeteiligten Aktiengesellschaft (Mitbeteiligte) im November 2006 berechnete der Parteienvertreter der Mitbeteiligten die Gesellschaftsteuer für diesen Rechtsvorgang selbst, nahm dabei die Steuerbefreiung nach § 6 Abs. 1 Z 3 KVG in Anspruch und legte die Anmeldung des selbstberechneten Rechtsvorganges dem Finanzamt vor.
- 2 Mit Bescheid vom 15. Mai 2012 setzte das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel gegenüber der Mitbeteiligten gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO für die erwähnte Kapitalerhöhung Gesellschaftsteuer in näher angeführter Höhe fest, weil neue Tatsachen hervorgekommen seien. Die begehrte Befreiung nach § 6 Abs. 1 Z 3 KVG käme nicht in Betracht.
- 3 In der gegen diesen Bescheid mit Schriftsatz vom 4. Juni 2012 erhobenen Berufung brachte die Mitbeteiligte vor, nach Aufhebung eines früheren Gesellschaftsteuerbescheides vom 4. Februar 2011 in derselben Angelegenheit dürfe eine neuerliche „Wiederaufnahme“ nur aus anderen Gründen geschehen, sonst liege entschiedene Sache vor. Weiters begründete die Mitbeteiligte, weshalb ihr die Befreiung nach § 6 Abs. 1 Z 3 KVG zustehe. Im selben

==



Schriftsatz stellte die Mitbeteiligte den Antrag, die Einhebung der Gesellschaftsteuer auszusetzen.

- 4 Mit Erkenntnis vom 28. September 2015 wies das Bundesfinanzgericht, auf welches gemäß Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG die Zuständigkeit zur Weiterführung des Verfahrens übergegangen war, die als Beschwerde behandelte Berufung als unbegründet ab.
- 5 Das Finanzamt verfügte darauf am 8. Oktober 2015 den Ablauf der Aussetzung der Einhebung der mit Bescheid vom 15. Mai 2012 vorgeschriebenen Gesellschaftsteuer.
- 6 Mit Erkenntnis vom 24. Jänner 2017, Ro 2016/16/0004, erkannte der Verwaltungsgerichtshof auf Grund einer Revision gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 28. September 2015 gemäß § 42 Abs. 4 VwGG in der Sache und änderte den Spruch des damals angefochtenen Erkenntnisses dahingehend, dass der bekämpfte Bescheid des Finanzamtes vom 15. Mai 2012 über die Festsetzung von Gesellschaftsteuer aufgehoben wurde.
- 7 Die Mitbeteiligte stellte mit Schriftsatz vom 7. März 2017 den Antrag auf Zuerkennung von Beschwerdezinsern für den Zeitraum vom 11. November 2015 bis zum 6. März 2017. Die mit Bescheid vom 15. Mai 2012 vorgeschriebene Gesellschaftsteuer sei nach Verfügung des Ablaufs der Aussetzung der Einhebung am 11. November 2015 entrichtet worden. Das diesen Bescheid aufhebende Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes sei der Mitbeteiligten am 6. März 2017 zugestellt worden.
- 8 Mit Bescheid vom 19. April 2017 wies das Finanzamt den Antrag auf Zuerkennung der Beschwerdezinsern ab. Die Höhe der Abgabe sei im Revisionsfall nicht mehr von der Erledigung im Beschwerdeverfahren, sondern im gesonderten Revisionsverfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof abhängig gewesen.
- 9 Dagegen erhob die Mitbeteiligte mit Schriftsatz vom 22. Mai 2017 Beschwerde mit der Begründung, hätte der Verwaltungsgerichtshof nicht in der Sache selbst



entschieden, sondern das angefochtene Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes aufgehoben, so wäre die Rechtssache in die Lage zurückgetreten, in der sie sich vor Erlassung des angefochtenen Erkenntnisses befunden habe. Diesfalls hätte das Bundesfinanzgericht neuerlich entscheiden müssen und wäre das Verfahren erst durch das neue Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes im zweiten Verfahrensgang beendet worden. Für den Zeitraum bis zur neuerlichen Erledigung der Bescheidbeschwerde durch das neue Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes würden Beschwerdezinser zustehen. Am Anspruch auf Beschwerdezinser könne nicht ändern, dass der Verwaltungsgerichtshof gemäß § 42 Abs. 4 VwGG selbst in der Sache entschieden habe, weil inhaltlich die Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes lediglich anstelle des Erkenntnisses des Bundesfinanzgerichtes im zweiten Verfahrensgang trete.

- 10 Mit Beschwerdeverentscheidung vom 10. Juli 2017 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab, wogegen die Mitbeteiligte mit Schriftsatz vom 28. Juli 2017 einen Vorlageantrag einbrachte.
- 11 Mit dem angefochtenen Erkenntnis gab das Bundesfinanzgericht der Beschwerde teilweise Folge und setzte die Beschwerdezinser in näher angeführter Höhe fest. Das Bundesfinanzgericht sprach aus, dass eine Revision nach Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig sei.
- 12 Ziel der Einführung von Beschwerdezinser durch den Gesetzgeber sei gewesen, dass der Abgabepflichtige Zinser dafür erhalten solle, dass er eine letztlich rechtswidrig zu hoch bemessene Abgabe noch vor der Entscheidung über sein Rechtsmittel entrichtet habe. Die Entrichtung der vorgeschriebenen Beträge sei zwar erst nach Erlassen des Erkenntnisses des Bundesfinanzgerichtes erfolgt, mit dem erstmalig über die Bescheidbeschwerde abgesprochen worden sei, jedoch sei über diese Bescheidbeschwerde in der Folge nach Erheben einer Revision durch den Verwaltungsgerichtshof selbst entschieden worden. Hätte das Bundesfinanzgericht nach einer Aufhebung seines Erkenntnisses durch den Verwaltungsgerichtshof im fortgesetzten Verfahren die Rechtsmeinung des Verwaltungsgerichtshofes umzusetzen gehabt, wäre damit in einer neuerlichen Absprache über die wieder offene Bescheidbeschwerde die Minderung der erfolgreich bekämpften Steuerschuld



verbunden gewesen. Die Abgabenschuldigkeit sei mit Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes auf Null herabgesetzt worden, weshalb die Höhe der bereits entrichteten Abgabenschuld und der Aussetzungszinsen von der Erledigung der Bescheidbeschwerde durch den Verwaltungsgerichtshof abgehangen sei.

13 Die Formvoraussetzungen des § 205a Abs. 2 BAO seien durch den Antrag der Mitbeteiligten erfüllt worden. Da jedoch Erhebungen beim Verwaltungsgerichtshof ergeben hätten, dass das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes bereits am 3. März 2017 zugestellt worden sei, seien bei der Neuberechnung der Beschwerdezinnsen gegenüber der von der Mitbeteiligten vorgenommenen Berechnung drei Tage abzuziehen gewesen.

14 Die Zulässigkeit der Revision begründete das Bundesfinanzgericht damit, es liege keine Rechtsprechung zur Rechtsfrage vor, ob das Wort „Erkenntnis“ in § 205a Abs. 1 (und Abs. 2 lit. b) BAO auch Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes umfasse, mit denen er selbst über eine Bescheidbeschwerde abspreche.

15 Die dagegen erhobene Revision legte das Bundesfinanzgericht unter Anschluss der Akten des Verfahrens dem Verwaltungsgerichtshof vor. Revisionsbeantwortungen wurden nicht eingereicht.

16 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

17 § 205a BAO lautet samt Überschrift:

„Beschwerdezinsen

§ 205a. (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.“

- 18 Gemäß § 42 Abs. 1 zweiter Satz VwGG ist mit dem Erkenntnis (des Verwaltungsgerichtshofes) entweder die Revision als unbegründet abzuweisen, das angefochtene Erkenntnis oder der angefochtene Beschluss (des Verwaltungsgerichtes) aufzuheben oder in der Sache selbst zu entscheiden. Gemäß § 42 Abs. 3 VwGG tritt die Rechtssache durch die Aufhebung des angefochtenen Erkenntnisses oder Beschlusses gemäß § 42 Abs. 2 leg. cit. in die Lage zurück, in der sie sich vor Erlassung des angefochtenen Erkenntnisses oder Beschlusses befunden hat. Gemäß § 42 Abs. 4 VwGG kann der Verwaltungsgerichtshof in der Sache selbst entscheiden, wenn sie entscheidungsreif ist und die Entscheidung in der Sache selbst im Interesse der Einfachheit, Zweckmäßigkeit und Kostenersparnis liegt.
- 19 Das revisionswerbende Finanzamt trägt vor, die Erläuterungen der Regierungsvorlage zum Abgabenänderungsgesetz 2011 (1212 BlgNR 24. GP, 28), mit dem die Beschwerdezinser (damals noch Berufungszinsen) eingeführt worden seien, würden als Voraussetzung für Beschwerdezinser nennen, dass die bestrittenen Abgabenbeträge vor Erledigung der Berufung entrichtet werden. Dies sei im Revisionsfall nicht gegeben, denn eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof stelle keine Berufung (nunmehr Beschwerde) gemäß §§ 243ff BAO dar, auf die die Beschwerdeverzinsung ihrem Normzweck nach zur Anwendung kommen könnte. Der Verwaltungsgerichtshof habe in einer Entscheidung vom 31. März 2017, Ra 2016/13/0034, den Zusammenhang zwischen § 205a BAO (Beschwerdezinser) und § 212a Abs. 9 BAO (Aussetzungszinsen) verdeutlicht. Die unter den Tatbestandsvoraussetzungen des § 212a BAO ermöglichte Aussetzung der Einhebung erstreckte sich nämlich





nicht auf das Revisionsverfahren nach dem VwGG, sondern ausschließlich auf das Rechtsmittelverfahren nach der BAO. Dass unter den Begriff „Erkenntnis“ in § 205a BAO nicht auch Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes verstanden werden könnten, ergebe sich auch daraus, dass in § 212a Abs. 5 lit. b BAO betreffend Aussetzung der Einhebung dieser Begriff verwendet werde und dabei ein über eine Beschwerde im Beschwerdeverfahren nach der BAO absprechendes Erkenntnis eines Verwaltungsgerichtes verstanden werde. Dass das Wort „Erkenntnis“ im Gesetzestext des § 205a BAO betreffend Beschwerdezinse einen anderen Begriffsinhalt haben sollte, sei nach Ansicht des Finanzamtes nicht anzunehmen.

- 20 Die vom revisionswerbenden Finanzamt ins Treffen geführten Materialien zu dem die Berufungszinsen (gemäß § 323 Abs. 29 BAO ab 1. Jänner 2012) einführenden, am 1. August 2011 kundgemachten Abgabenänderungsgesetz 2011 (ErläutRV 1212 BlgNR 24. GP) konnten auf die Möglichkeit des Verwaltungsgerichtshofes, durch Erkenntnis in der Sache selbst zu entscheiden, nicht Bedacht nehmen, weil diese Möglichkeit damals noch nicht bestanden hatte, sondern erst mit der Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012, BGBl. I Nr. 51/2012 durch Einfügen eines Abs. 3a in § 42 VwGG mit Wirkung vom 1. Juli 2012 (gemäß § 79 Abs. 10 VwGG mit Ablauf des Monats der - am 5. Juni 2012 erfolgten - Kundmachung dieses Bundesgesetzes) geschaffen wurde.
- 21 Entgegen der Ansicht des revisionswerbenden Finanzamtes erfasst der Begriff des „Erkenntnisses“ in § 205a BAO auch Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. auch *Ritz*, BAO⁶, § 205a, Tz 11).
- 22 § 209a Abs. 1 BAO verwendet ebenso den Begriff „Erkenntnis“, in welchem eine Abgabenfestsetzung erfolgt. Der Eintritt der Verjährung steht nach dieser Bestimmung auch einer in einem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes in der Sache nach § 42 Abs. 4 VwGG vorgenommenen Abgabenfestsetzung nicht entgegen.



- 23 Auch der vom revisionswerbenden Finanzamt hervorgehobene Zusammenhang des § 205a BAO mit § 212a Abs. 9 BAO führt die Revision nicht zum Erfolg.
- 24 Denn die mit rückwirkender Kraft ausgestaltete Wirkung eines aufhebenden Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes bedeutet nicht nur, dass der Rechtszustand zwischen Erlassung des aufgehobenen Erkenntnisses und seiner Aufhebung im Nachhinein so zu betrachten ist, als ob das aufgehobene Erkenntnis von Anfang an nicht erlassen worden wäre, sondern hat auch zur Folge, dass allen Rechtsakten, die während der Geltung des sodann aufgehobenen Erkenntnisses auf dessen Basis gesetzt wurden, im Nachhinein die Rechtsgrundlage entzogen wurde (vgl. in ständiger Rechtsprechung etwa VwGH 29.6.2017, Ra 2017/16/0054).
- 25 Wird (etwa innerhalb der Zahlungsfrist des § 212a Abs. 7 BAO) die Abgabenschuld entrichtet und kommt nach Aufhebung eines Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtes durch den Verwaltungsgerichtshof das Verwaltungsgericht im fortgesetzten Verfahren zum Ergebnis, dass die Abgabenschuld herabgesetzt wird, dann hängt die Höhe der Abgabenschuld von der Erledigung der (durch rückwirkende Aufhebung des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtes wiederum unerledigten) Bescheidbeschwerde ab und stehen gemäß § 205a BAO Beschwerdezinser zu.
- 26 Spräche man diese Wirkung einem gemäß § 42 Abs. 4 VwGG in der Sache entscheidenden Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes ab, würde dies bedeuten, dass der Verwaltungsgerichtshof mit einer Entscheidung in der Sache gegenüber einer Aufhebung nach § 42 Abs. 2 VwGG den Revisionswerber um den Genuss von Beschwerdezinser brächte, was dem Gesetzgeber wohl nicht zuzusinnen wäre.
- 27 Vielmehr zeitigt auch insofern ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes in der Sache selbst (§ 42 Abs. 4 VwGG) die gleiche Wirkung wie ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes, das im fortgesetzten Verfahren erlassen wird, womit auch die Wirkung auf eine in einem unlösbaren rechtlichen Zusammenhang mit dem vor dem Verwaltungsgerichtshof bekämpften Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes stehende Erledigung verknüpft ist, und stellt dies



lediglich eine Verkürzung des Verfahrensweges dar (vgl. auch *Twardosz*, Handbuch VwGH-Verfahren⁴, 263). Denn auch einem Erkenntnis, mit welchem der Verwaltungsgerichtshof gemäß § 42 Abs. 4 VwGG in der Sache selbst entscheidet, wohnt eine gedankliche, implizite Aufhebung des angefochtenen Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtes inne (vgl. *Sutter*, Ablehnungsrecht und Sachentscheidung in *Holoubek/Lang*, Die Verwaltungsgerichtsbarkeit erster Instanz (2013) 199ff [233], und *Schick*, Die Rechtswirkungen der Entscheidungen des VwGH in *Holoubek/Lang*, Das Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof (2015) 249ff [265]). Damit erledigt eine Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes nach § 42 Abs. 4 VwGG die Bescheidbeschwerde und hängt die Abgabenschuldigkeit im Sinne des § 205a BAO von dieser Erledigung ab.

- 28 Das revisionswerbende Finanzamt zeigt somit nicht auf, dass die Festsetzung von Beschwerdezinsern durch das angefochtene Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes rechtswidrig wäre.
- 29 Die Revision war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

W i e n , am 20. März 2018